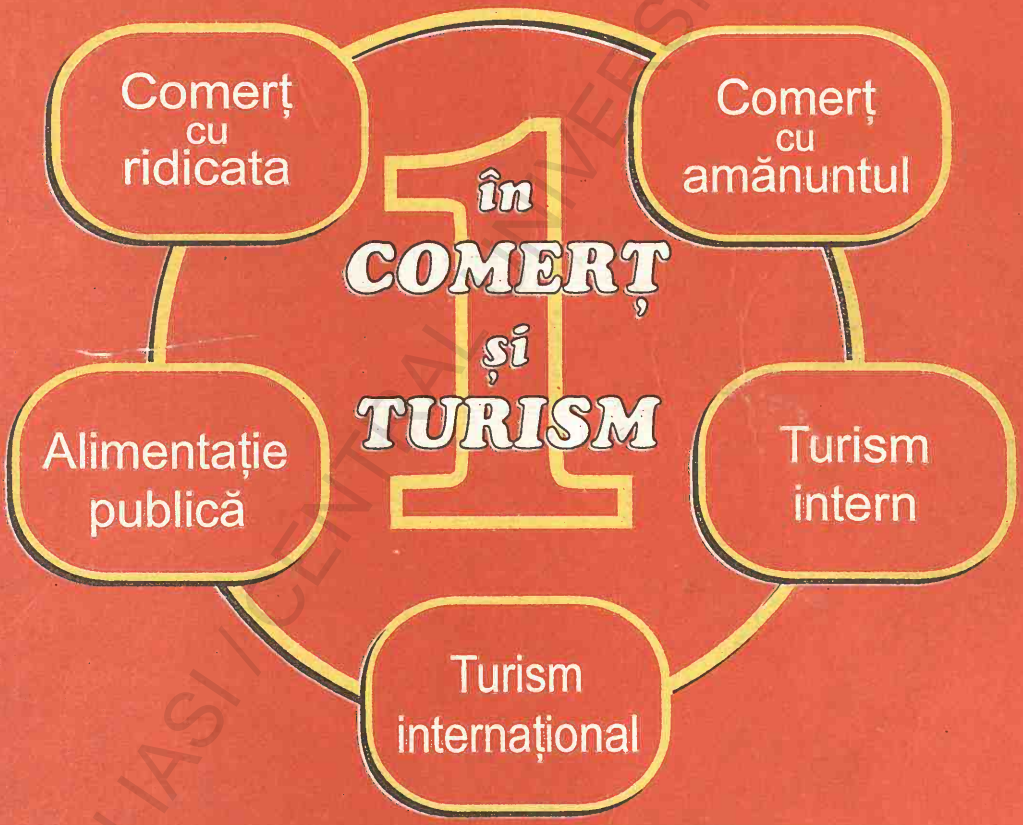
prof.univ.dr.
PARTENIE DUMBRAVĂ

lector univ.dr.
ATANASIU POP

CONTABILITATEA DE GESTIUNE



UAIC IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

PREFAȚĂ

Realitățile societății moderne ne arată că dezvoltarea economiei de piață și sporirea gradului de complexitate a acesteia necesită asigurarea unei informații economice operative și complete. Numai astfel informația economică ne ajută să controlăm modul de utilizare a resurselor materiale și umane, să sesizăm și să examinăm critic aspectele pozitive dar și neajunsurile existente, în vederea luării măsurilor ce se impun.

În cadrul reformei sistemului de contabilitate în România, contabilitatea de gestiune ocupă un rol important prin obiectivele, menirea și sfera ei de aplicabilitate.

Autorii acestei lucrări, prestigioase cadre didactice ale Facultății de Științe Economice din Cluj și-au propus și au reușit pe deplin să abordeze metodologia organizării și conducerii contabilității de gestiune într-un important sector al economiei naționale, respectiv în comerț și turism.

Lucrarea se adresează elevilor și studenților din învățământul economic de specialitate, specialiștilor din comerț și turism și tuturor celor interesați în cunoașterea particularităților contabilității de gestiune a unităților în cauză.

Prof. univ. dr.
Iacob Petru Pântea

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 1

BAZELE TEORETICE ŞI METODOLOGICE ALE CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE

1.1.„Obiectul" sau „obiectivele" contabilităţii de gestiune

În doctrina contabilă contemporană este sesizabilă controversa, dacă diverse discipline de contabilitate aplicată au sau nu un „obiect" de studiu propriu sau urmăresc diferite „obiective" esenţiale la care trebuie să răspundă contabilitatea în calitatea sa de ştiinţă fundamentală şi aplicativă.

Alternativa terminologică „obiectul" sau „obiectivele" contabilităţii de gestiune îşi au sorgintea în cuvinte filozofice distincte, şi anume :

1. Curentul filozofic scientist sau materialist care consideră drept obiect al unei ştiinţe „o categorie de fapte, un anumit grup de fenomene, de care se ocupă numai ştiinţa respectivă, le interpretează dintr-un anumit unghi de vedere, stabilind raporturi invariabile între fenomene şi cauzele care le-au produs, într-un cadru de categorii specifice"[1].

În planul doctrinelor contabile cercetările care porneau de la acest deziderat au condus la concepţia potrivit căreia „contabilitatea (inclusiv contabilitatea de gestiune n.n.) are ca obiect înregistrarea, urmărirea şi controlul documentat, cronologic şi sistematic, în etalon bănesc, a reproducţiei sociale sub forma existenţei, mişcării şi transformării patrimoniului economic al fiecărei unităţi sau verigi organizatorice ale economiei naţionale"[2].

2. Curentul filozofic pragmatist, predominant îndeosebi în S.U.A., potrivit căruia obiectul cunoaşterii este „conceput ca un instrument de adaptare biologică a omului la mediu". Prin aşa-numita «teorie genetică a adevărului» pragmatismul susţine că nu sunt idei care sunt adevărate, ci numai idei care devin adevărate în cursul activităţii indivizilor, în măsura în care «dau randament»"[3].

---

1) Rusu D., Contabilitatea generală, Ediţia II-a, Editura Politică, Bucureşti, 1972, pag. 17.
2) Baciu A., Matiş D., Bazele contabilităţii, Universitatea „Dimitrie Cantemir", Cluj-Napoca, 1993, pag. 32.
3) * * *, Dicţionar de filozofie, Editura Politică, Bucureşti, 1978, pag. 551.

Transformările economico-sociale ce au avut loc în ţara noastră, după anul 1989, au determinat mutaţii importante şi în domeniul financiar-contabil. Acesta aflându-se într-un proces continuu de armonizare cu principiile contabilităţii din ţările cu economie de piaţă dezvoltată.

Cadrul legislativ din ţara noastră[4] a favorizat şi favorizează schimbările notabile în domeniul doctrinei contabile. Astfel, s-au adus îmbunătăţiri de substanţă sistemului contabil prin alinierea acestuia prevederilor Directivelor a IV-a, a VII-a şi a VIII-a ale Consiliului Comunităţii Europene şi la standardele de contabilitate internaţionale, aplicabile şi în sistemul contabil vest-european continental.

Conform pct. 27 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, unităţile patrimoniale trebuie să organizeze obligatoriu contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea de gestiune concură la furnizarea informaţiilor privind elementele constitutive ale costurilor şi rezultatelor, ceea ce prezintă interes deosebit pentru managerii unităţilor patrimoniale. Pentru realizarea acestor deziderate este importantă obţinerea şi utilizarea unor informaţii operative care să permită luarea de decizii fundamentate informaţional. Obţinerea acestor informaţii impune eforturi financiare însemnate pentru crearea şi dezvoltarea sistemelor informaţionale economice proprii, caracterizate prin elasticitate, flexibilitate, precizie şi operativitate. În cadrul acestor sisteme informaţionale un loc important îl ocupă contabilitatea în general şi cea de gestiune în principal.

Dihotonomia[5] dintre contabilitatea financiară şi de gestiune privită prin obiectivul controlului condiţiilor interne de producţie şi prin intermediul analizei costurilor, vizează o dublă structurare a cheltuielilor :

1. pe de o parte, **după natura economico - financiară a cheltuielilor**, componentă a contabilităţii financiare realizată într-o formă normată sau standardizată aflată sub egida organismelor naţionale şi internaţionale în materie de normare a contabilităţii;

2. pe de altă parte, **după destinaţia cheltuielilor**, componentă a contabilităţii de gestiune realizată într-o formă adaptabilă şi definită în mod liber, nestandardizat, în funcţie de opţiunile şi specificul activităţii fiecărui agent economic.

---

4) * * *, Legea contabilităţii nr. 82/1991 şi Hotărârea Guvernului nr. 704/1993.

5) Termen filozofic semnificând împărţire în două sau dedublare (vezi Dicţionar de filozofie, Editura Politică, Bucureşti, 1978, pag. 204.

În general, cheltuielile înregistrate după natura lor economică în contabilitatea financiară sunt preluate şi analizate în contabilitatea de gestiune după trei criterii independente :

1. Câmpul de aplicaţie al costului calculat, respectiv :
   a. funcţional
   b. structural
   c. operaţional

2. Conţinutul economic al costului calculat, respectiv :
   a. complet
   b. parţial

3. Momentul de referinţă al costului calculat, respectiv :
   a. prestabilit
   b. real

Analiza costurilor produselor, acţiunilor şi prestaţiilor comerciale şi/sau turistice prin prisma celor trei criterii enunţate mai sus trebuie să permită furnizarea informaţiilor cu privire la următoarele elemente :

a. raportul dintre cheltuielile perioadei reflectate în contabilitatea financiară şi costurile produselor, acţiunilor şi prestaţiilor comerciale şi/sau turistice reflectate în contabilitatea de gestiune;

b. raporturile directe dintre : 1) costurile variabile şi fixe; 2) costurile directe şi indirecte; 3) costurile eficiente şi neeficiente ale produselor, acţiunilor şi prestaţiilor comerciale şi/sau turistice, reflectate îndeosebi de contabilitatea de gestiune.

Simbioza dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune, prin prisma celor prezentate mai sus, poate fi pusă în evidenţă schematic, conform figurii 1.1.

Se desprinde cu uşurinţă din această reprezentare necesitatea şi utilitatea organizării contabilităţii pe două circuite, respectiv a contabilităţii financiare şi a contabilităţii de gestiune, practică promovată în ţările cu economie de piaţă dezvoltată, faţă de ţările din estul Europei unde domina organizarea acesteia într-un singur circuit, respectiv sub forma contabilităţii integrate sau moniste.

Indiferent de neajunsurile sau avantajele uneia sau alteia dintre cele două contabilităţi, ţara noastră a adoptat în teorie şi practică organizarea contabilităţii în **dublu circuit**. Privită ca disciplină ştiinţifică contabilitatea trebuie să asigure

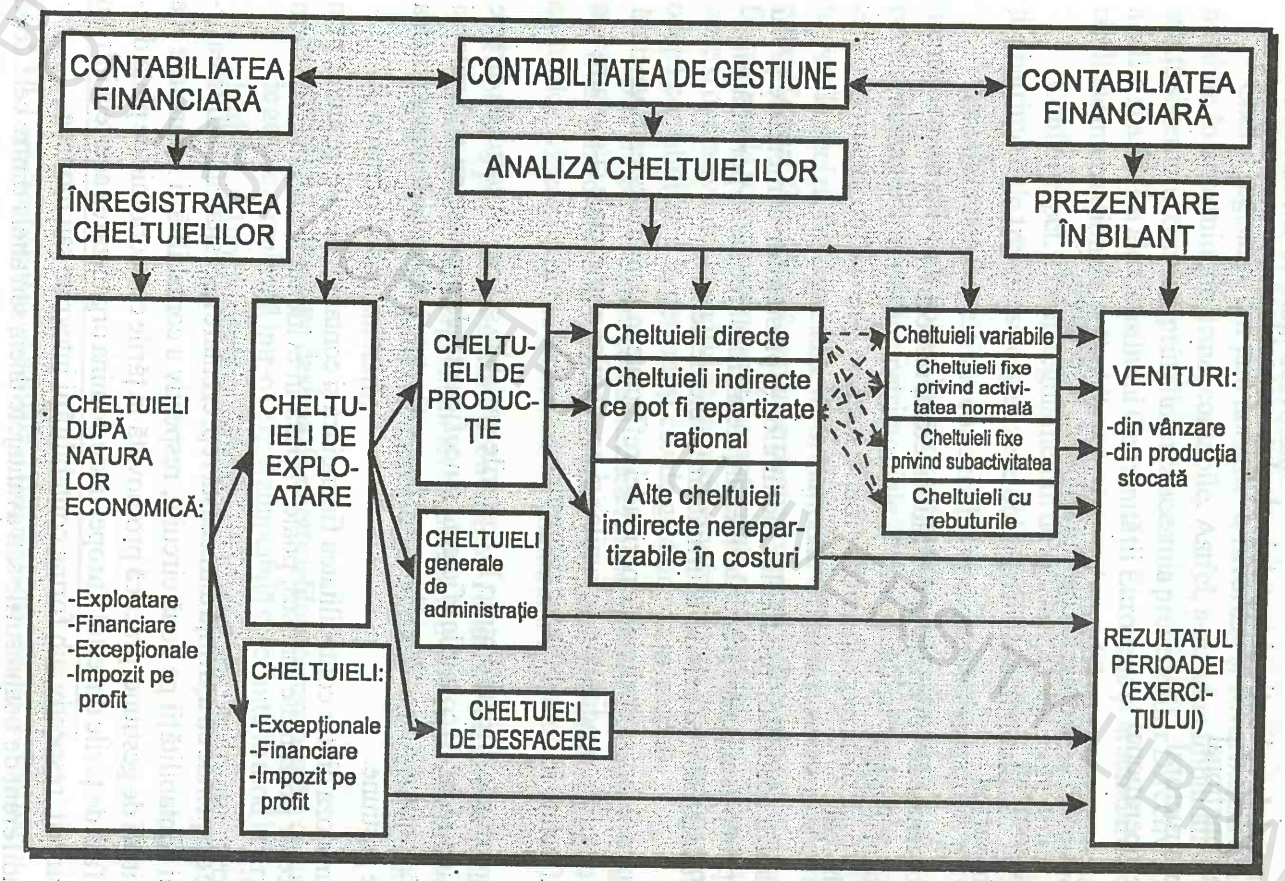


Fig. 1.1

Simbioza dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune prin analiza cheltuielilor

(Inspirat din: Noul sistem contabil în 25 întrebări, MF,1994)

două categorii de informaţii şi anume :

1) informaţii publice şi 2) informaţii confidenţiale.

1. **Informaţiile publice** - sunt de regulă sistematizate în documente de sinteză contabilă cum ar fi : bilanţul contabil, contul de profit şi pierdere, rapoartele explicative şi altele, fiind destinate, în principal, utilizatorilor din afara unităţii patrimoniale, respectiv asociaţilor sau acţionarilor, clienţilor şi furnizorilor, organelor financiare şi de credit, administraţiei de stat, îndeosebi celei fiscale şi necesităţilor de agregare a soldurilor intermediare de gestiune în sistemul conturilor naţionale. Aceste informaţii sunt asigurate de contabilitatea financiară sau generală şi s-ar putea reda schematic conform Fig. 1.2.

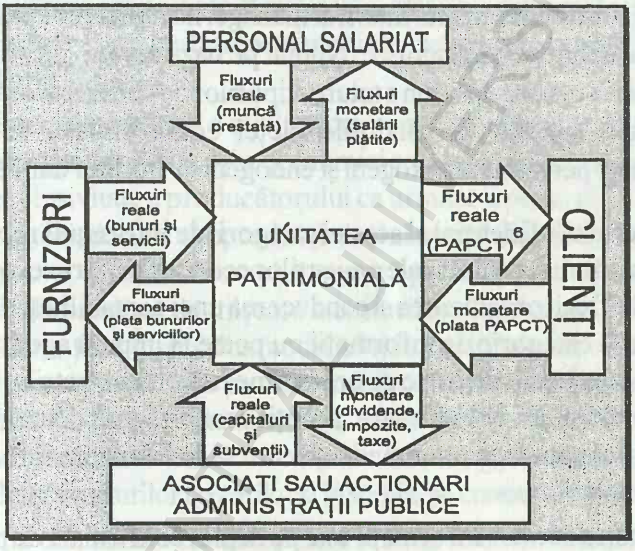


Fig. 1.2

Relaţiile unităţii patrimoniale cu utilizatorii externi ai informaţiei contabile

Furnizarea acestor informaţii constituie un imperativ al transparenţei activităţii unităţii patrimoniale, al lizibilităţii acestora de către utilizatorii externi ai informaţiei contabile care doresc să se intereseze asupra bonităţii economico - financiare a acesteia, în deciziile lor cu privire la diverse tranzacţii în afaceri. Aceasta apare ca o necesitate în condiţiile economiei concurenţiale şi deci organizarea şi conducerea unei contabilităţi financiare, relativ unitare care să asigure oferta acestor informaţii, este impusă prin reglementări normative emanate de la organisme naţionale cu atribuţii în domeniul normării contabilităţii.

6) PAPCT - produse, acţiuni şi prestaţii comerciale sau turistice

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

Furnizarea informaţiilor publice constituie atributul principal şi scopul declarat al organizării şi conducerii contabilităţii financiare, care are ca obiect înregistrarea cronologică şi sistematică a fluxurilor reale, financiare şi monetare ale unităţilor patrimoniale cu exteriorul, precum şi întocmirea periodică a documentelor de sinteză contabilă: bilanţul contabil, contul de profit şi pierdere, anexa şi raportul de gestiune. Deci, prin obiectul său, contabilitatea financiară nu asigură calculul costului produselor, lucrărilor şi serviciilor executate şi nici nu permite analiza rentabilităţii acestora. Pentru a afla costul şi rentabilitatea acestora trebuie să se penetreze în interiorul unităţii patrimoniale făcând apel la contabilitatea de gestiune.

2. **Informaţii confidenţiale**, care sunt sistematizate de regulă în documente şi analize destinate uzului intern al managerilor unităţilor patrimoniale de la diferite nivele organizatorice. Numai pe baza acestor informaţii este posibilă luarea în timp oportun a tuturor tipurilor de decizii care să permită adaptabilitatea unităţii la condiţiile pieţei concurenţiale, la contracararea factorilor perturbatori exogeni şi endogeni ai fiecărei unităţi patrimoniale.

Caracterul confidenţial al acestei categorii de informaţii reprezintă o recunoaştere a autonomiei decizionale a agenţilor economici într-o economie de piaţă concurenţială. Deci, organizarea şi conducerea unei contabilităţi de gestiune care să ofere această categorie de informaţii nu poate fi impusă agenţilor economici prin norme obligatorii elaborate de organisme naţionale cu atribuţii în domeniul normării contabilităţii. Prin urmare, agenţii economici au o autonomie totală în organizarea şi conducerea unor evidenţe care să le furnizeze informaţiile cu caracter confidenţial.

Necesitatea acestor informaţii este pe deplin confirmată de practica ţărilor cu economie de piaţă dezvoltată, unde furnizarea informaţiilor confidenţiale constituie atributul principal şi scopul declarat al contabilităţii de gestiune. Aşa cum s-a precizat, contabilitatea de gestiune permite punerea în evidenţă a elementelor constitutive ale costurilor şi rezultatelor, aspect deosebit de important pentru direcţia întreprinderii. Deci, contabilitatea de gestiune situează printre obiectivele sale fundamentale pe cele privind cunoaşterea costurilor produselor obţinute, lucrărilor efectuate şi serviciilor prestate, iar, dacă rezultatele nu sunt mulţumitoare, aceasta oferă posibilitatea analizei cauzelor deficienţelor. Deci, contabilitatea de gestiune trebuie să permită realizarea următoarelor obiective :

- furnizarea tuturor informaţiilor care pot contribui la determinarea analitică a costurilor, a preţurilor de vânzare şi la controlul rentabilităţii lor;
- furnizarea informaţiilor necesare controlului condiţiilor interne de exploatare prin :

1. Analiza cheltuielilor de exploatare și observarea evoluției lor
2. Compararea acestor cheltuieli cu previziunile sau normele prestabilite, precum și analiza și găsirea cauzelor care le-au generat
3. Furnizarea informațiilor necesare evaluării unor componente de activ, cum ar fi : imobilizările, lucrările în curs etc.
4. Furnizarea datelor necesare elaborării și urmăririi bugetelor de venituri și cheltuieli
5. Realizarea contabilității analitice a stocurilor pentru a asigura integritatea patrimoniului etc..

Pentru a răspunde acestor cerințe, contabilitatea de gestiune trebuie să observe și să înregistreze cronologic și sistematic atât fluxurile reale cât și cele informaționale din interiorul unității patrimoniale. Schematic aceste fluxuri pot fi prezentate conform figurii 1.3.

Contabilitatea de gestiune a evoluat din punct de vedere istoric, pe măsura dezvoltării producției de mărfuri și a economiei concurențiale. În condițiile în care piața era în exclusivitate a producătorului ca urmare a penuriei de bunuri solicitate de consumatori, deci de subproducție, rolul contabilității de gestiune putea fi rezumat la calculul costurilor complete care să permită producătorului să-și adapteze prețurile la procesul de mișcare a costurilor. Cu timpul, ca urmare a intensificării concurenței, s-au produs modificări în poziția dominantă pe piață, respectiv a puterii economice, de la producători la consumatori, precum și datorită apariției unor noi moduri de management, accelerarea evoluției tehnologiilor, toate influențând evoluția sistemelor de contabilitate de gestiune, orientate pe previziunea nivelului și structurilor costurilor și în special pe controlul operativ al acestora.

În doctrina contabilă vest-europeană și în special în Franța, se definește contabilitatea de gestiune drept o tehnică de analiză a activităților unei întreprinderi și a produselor fabricate de aceasta având ca obiect : evaluarea produselor fabricate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de o întreprindere și controlul condițiilor interne de producție, prin intermediul costurilor.

În consonanță cu această concepție, potrivit reglementărilor normative din țara noastră, „Contabilitatea de gestiune" este destinată, în principal, pentru înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație etc., decontarea producției, precum și calculul costului de producție al produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, inclusiv a producției în curs[7].

---

7) ***, Regulamentul de aplicare a legii contabilității, pct.105, al. 1.

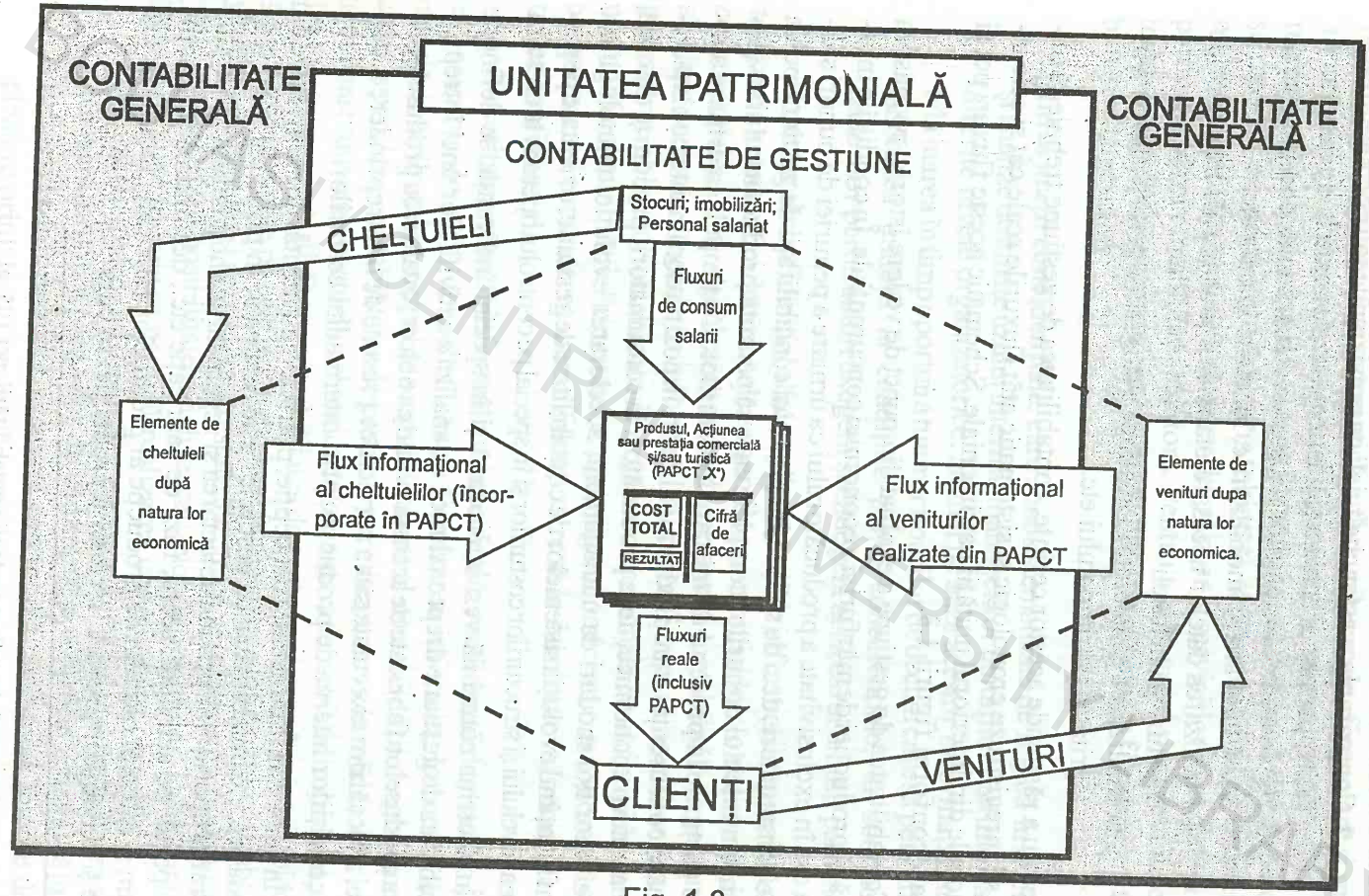


Fig. 1.3
Obiectivele contabilității de gestiune

De remarcat că, aplicabilitatea „stricto-senso" a acestei reglementări normative ar îngusta mult câmpul de aplicabilitate al contabilităţii de gestiune, motiv pentru care considerăm de bun augur precizările normative potrivit cărora „modul de organizare a contabilităţii de gestiune este la latitudinea fiecărei unităţi patrimoniale, în funcţie de necesităţile proprii ale acesteia. În acest sens, pe lângă conturile de cheltuieli pe destinaţii şi de calculaţie a costurilor, pot fi utilizate conturi de venituri şi rezultate analitice corespunzătoare, în funcţie de opţiunea fiecărei unităţi patrimoniale"[8].

Drept urmare, apreciem că, din perspectiva unei economii de piaţă dezvoltată, contabilitatea de gestiune trebuie abordată pragmatic, vizând, în principal, următoarele obiective fundamentale :

a. Determinarea sau calculaţia costurilor produselor, acţiunilor şi prestaţiilor comerciale şi/sau turistice.

b. Determinarea preţurilor, tarifelor de vânzare şi controlul rentabilităţii acestora.

c. Evaluarea componentelor activelor patrimoniale.

d. Furnizarea informaţiilor privind întocmirea şi urmărirea bugetelor de venituri şi cheltuieli.

e. Controlul condiţiilor interne de exploatare prin nivelul şi structura costurilor.

f. Realizarea contabilităţii analitice a stocurilor, a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor economico - financiare.

Prezentăm, în subparagrafele următoare, conţinutul principal al acestor obiective, corelat cu specificitatea activităţilor desfăşurate de unităţile patrimoniale cu profil comercial şi turistic.

8) Idem, pct. 105, al. 2 şi 3.

BCU IAŞI - FONDUL CENTRAL UNIVERSITAR

1.2. Principalele sarcini ale contabilității de gestiune

Pentru realizarea obiectivelor sale fundamentale, contabilitatea de gestiune trebuie să urmărească în permanență realizarea următoarelor sarcini :

1. Organizarea unui sistem de măsură a activității desfășurate de unitățile patrimoniale, care să fie cât mai obiectiv posibil. În general, activitatea unei unități patrimoniale se poate cuantifica prin unitățile de măsură prezentate schematic în figura nr. 1.4.

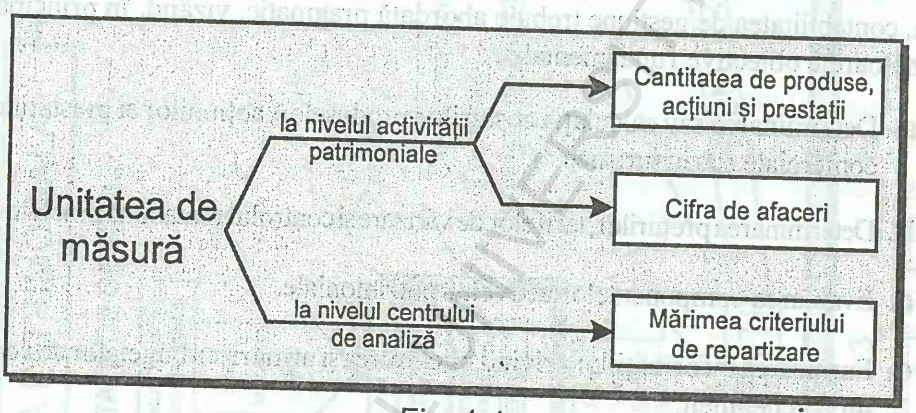


Fig. 1.4
Unități de măsură utilizate în cuantificarea activității unei unități patrimoniale

2. Facilitarea luării deciziilor în care analiza costurilor își găsește justificarea fundamentală, întrucât informația costurilor furnizate de contabilitatea de gestiune constituie o bancă de date de neînlocuit.

3. Realizarea controlului gestiunii patrimoniale prin compararea nivelului și a structurii costurilor reale cu cele dorite de managerii unității. În acest sens, se apreciază că numai contabilitatea de gestiune este în măsură să furnizeze informațiile cu privire la elementele constitutive ale costurilor reale, care, comparate cu cele ideale sau dorite, permit controlul gestiunii și posibilitatea previziunii.

4. Realizarea contabilității analitice a cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor economico - financiare.

5. Organizarea și conducerea contabilității analitice a stocurilor, în cazul realizării inventarului permanent în contabilitatea de gestiune pentru a asigura integritatea patrimonială a acestora.

1.3. Metodologia organizării şi conducerii contabilităţii de gestiune

Realizarea, în totalitate sau în parte, a obiectivelor contabilităţii de gestiune impune ca în organizarea şi conducerea acesteia să se ţină cont de influenţa unor factori generali dintre care cei mai semnificativi ar fi :

a. criteriile esenţiale de clasificare a cheltuielilor, costurilor şi veniturilor;

b. conceptul de cost calculat : 1) total sau 2) parţial;

c. sistemul de contabilitate practicat : 1) integrat sau 2) dualist;

d. sistemul de conturi şi corespondenţele lor contabile : 1) alese, 2) recomandate sau 3) impuse.

1.3.1. Criterii esenţiale de clasificare a cheltuielilor, costurilor şi veniturilor

Acţiunile pragmatice iniţiate şi desfăşurate de o unitate patrimonială în vederea realizării obiectivelor contabilităţii de gestiune pot fi structurate în trei funcţii principale ale acesteia şi anume :

1. funcţia de determinare a costurilor pe produse şi sectoare de activitate;
2. funcţia de determinare a rentabilităţilor pe produse, lucrări şi servicii;
3. funcţia de producere şi furnizare a informaţiilor necesare elaborării, urmăririi şi controlului bugetelor de venituri şi cheltuieli, precum şi actualizării indicatorilor care formează „tabloul de bord" al managerilor unităţilor patrimoniale.

Realizarea acestor funcţii impune, în mod cert, utilizarea unui sistem raţional şi logic de criterii esenţiale de clasificare a cheltuielilor, costurilor şi veniturilor. De remarcat însă că, doctrina contabilă abundă în tratarea criteriilor de clasificare a cheltuielilor şi a costurilor şi mai puţin în tratarea criteriilor de clasificare a veniturilor. Potrivit definiţiilor de dicţionar[9], cheltu-

9) Buşe G., coordonator, Dicţionarul complet al economiei de piaţă, Editor Societatea Informaţia, Bucureşti, 1994, pag. 74 şi 103.

ielile „reprezintă consumurile de mijloace economice ... care se efectuează la exploatarea, întreţinerea şi administrarea de la o zi la alta în vederea menţinerii activelor angajate în organizarea unei activităţi economice", iar costurile „reprezintă ansamblul cheltuielilor efectuate pentru obţinerea unui bun, executarea unei lucrări, prestarea unui serviciu". Rezultă deci că, pentru a putea fi agregate în costurile produselor, lucrărilor şi serviciilor, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor trebuie regrupate în contabilitatea de gestiune după cu totul alte criterii esenţiale şi logice care să satisfacă necesităţile acesteia din urmă.

În contabilitatea de gestiune adaptată managementului modern operează trei clasificări general valabile, atât pentru cheltuieli, cât şi pentru costuri şi venituri:

1. **Clasificarea funcţională**, potrivit căreia cheltuielile şi costurile unei unităţi patrimoniale sunt determinate pentru o funcţie generală a întreprinderii cum ar fi: aprovizionare, producţie, desfacere, administraţie etc.;

2. **Clasificarea structurală**, potrivit căreia cheltuielile şi costurile unei unităţi patrimoniale sunt determinate pe fiecare subdiviziune tehnico-productivă, comercială sau funcţională a întreprinderii, ca : secţii, ateliere, magazine de desfacere, servicii şi birouri funcţionale;

3. **Clasificarea operaţională**, potrivit căreia cheltuielile şi costurile unei unităţi patrimoniale sunt determinate fie pentru o operaţie sau fază tehnologică determinată (debitare, strunjire, montaj, finisaj etc.), fie pentru un produs finit fabricat, lucrare executată sau serviciu prestat.

Se observă că, cele trei clasificări (funcţională, structurală şi operaţională) se subordonează arborescent, întrucât orice funcţie generală a unei unităţi patrimoniale se realizează cu ajutorul uneia sau mai multor compartimente organizatorice, în cadrul cărora se realizează unul sau mai multe produse, lucrări sau servicii.

Particularizat, de exemplu, la unităţile patrimoniale specializate în turism, ierarhizarea arborescentă a structurilor de cheltuieli şi venituri, în funcţie de clasificările : 1) funcţională; 2) structurală şi 3) operaţională este prezentată în figura nr. 1.5.

Separat de aceste clasificări generale ale cheltuielilor, costurilor şi veniturilor, în contabilitatea de gestiune operează, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile de informare a decidenţilor şi criterii specifice de clasificare fie a cheltuielilor, fie a costurilor.

Astfel, dintre criteriile cele mai utilizate de clasificare a cheltuielilor pot fi amintite :

Organizarea funcțională sau procesuală	Organizarea structurală	Organizarea operațională sau tehnologică
Cheltuieli și venituri totale ale agentului turistic (CT)	Cheltuieli și venituri ale categoriei de turism sau serviciu turistic „K" (CVF)	Cheltuieli și venituri ale unității operative de turism (CVS)
Categoria de turism sau de serviciu turistic „1"	....	
....	Unitatea operativă de turism „1"	Acțiunea sau prestația turistică „1"
Categoria de turism sau de serviciu turistic „K"	....	....
....	Unitatea operativă de turism „i"	Acțiunea sau prestația turistică „j"
Categoria de turism sau de serviciu turistic „L"	....	....
....	Unitatea operativă de turism „n"	Acțiunea sau prestația turistică „m"
....	....	....
$CT = \sum_{k=1}^{L} CVF_K$	$CVF_K = \sum_{i=1}^{n} CVS_i$ $CT = \sum_{k=1}^{L} \sum_{i=1}^{n} CVS_{Ki}$	$CVS_i = \sum_{j=1}^{m} CVO_j$ $CT = \sum_{k=1}^{L} \sum_{i=1}^{n} \sum_{j=1}^{m} CVO_{Kij}$

Fig. 1.5

Ierarhizarea arborescentă a cheltuielilor, costurilor și veniturilor în turism

1. După raportul dintre cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică și cheltuielile încorporate în costurile operaționale se disting :

   a. **Cheltuieli integral încorporate în costuri.** Sunt cheltuieli înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică și incluse într-o sumă identică în costurile operaționale. Dacă avem în vedere structura cheltuielilor în contabilitatea financiară : 1) cheltuieli de exploatare, 2) cheltuieli financiare și 3) cheltuieli excepționale, la o primă analiză cheltuielile de exploatare pot fi incluse în totalitate în categoria cheltuielilor integral încorporabile în costuri.

   b. **Cheltuieli parțial încorporabile în costuri.** Sunt cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică, dar care se includ în costuri într-o sumă diferită. Diferențele dintre valoarea acestor cheltuieli întregistrată în contabilitatea financiară și cea încorporată în costuri

sunt cunoscute sub denumirea de diferenţe de încorporare şi ele provin din:

b1. Cotele de cheltuieli constatate în avans şi/sau provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe perioade de gestiune, care se datorează faptului că o serie de cheltuieli cum sunt chiriile, impozitele, taxele, etc. sunt înregistrate în contabilitatea financiară o singură dată pentru o perioadă mai mare decât cea pentru care se calculează costurile. În acest caz, se impune ca în contabilitatea de gestiune să se înregistreze şi respectiv, să se includă în costuri, numai cota-parte din aceste cheltuieli şi provizioane înregistrate în contabilitatea financiară, care sunt aferente perioadei de calcul a costurilor. De exemplu, o întreprindere care calculează costurile lunar înregistrează următoarele cheltuieli :

ÎN CONTABILITATEA FINANCIARĂ		ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE	
Natura cheltuielilor	Periodicitatea	Suma	Cota (abonamentul) lunară
1. Chirii	trimestrial	12.000	4.000
2. Prime de asigurare	anual	24.000	2.000
3. Impozite şi taxe fiscale	anual	30.000	2.500

Această metodă de încorporare parţială a unor cheltuieli din contabilitatea financiară în costuri se numeşte **metoda abonamentelor de cheltuieli**.

b2. Cheltuielile de înlocuire, care se includ în costuri într-o sumă diferită de cea înregistrată în contabilitatea financiară. De exemplu, planul contabil general francez din 1982 încurajează această practică în următoarele cazuri :

- ♦ când preţul de cumpărare diferă substanţial de valoarea de înlocuire a echipamentelor utilizate;
- ♦ când unele cheltuieli calculate şi înregistrate în contabilitatea financiară după criterii fiscale şi sociale cum ar fi: amortismentele, provizioanele, comisioanele, cheltuielile financiare etc, diferă substanţial faţă de cheltuielile corespondente calculate după criterii tehnice şi/sau economice.

În toate aceste cazuri, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară pot fi înlocuite cu cele corespunzătoare calculate după criterii tehnice şi/sau economice.

c. Cheltuieli neîncorporabile în costuri. Sunt cheltuieli înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică, dar care nu se includ în costuri. Fac parte din această categorie de cheltuieli, de regulă, cheltuielile excepţionale legate de provizioane reglementate, amortismentele excep-

ţionale şi provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli care nu au un caracter obişnuit în raport cu activitatea unităţii patrimoniale.

d. Cheltuieli supletive sau suplimentare. Sunt cheltuieli fictive, deci neînregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică, dar care se includ în costuri. Este vorba de „consumuri" care, deşi nu au fost recunoscute drept cheltuieli în contabilitatea financiară, ele sunt considerate de unitatea patrimonială drept elemente de cost.

d_1. Remuneraţia întreprinzătorului şi a membrilor familiei sale, în întreprinderile individuale şi/sau familiale, care, cel mai adesea, nu este contabilizată ca şi cheltuială în contabilitatea financiară, dar includerea sa în costuri permite să se compare costurile obţinute de aceste întreprinderi cu cele obţinute în societăţile comerciale ale căror conducători au o remuneraţie inclusă în cheltuielile contabilităţii financiare.

d_2. Remuneraţia capitalurilor proprii, care, deşi nu figurează în cheltuielile de exploatare ale contabilităţii financiare, unele legislaţii cum este planul contabil general fr ncez din 1982 admit că poate constitui o cheltuială de exploatare şi prin urmare poate fi evaluată şi inclusă în costuri la nivelul ratei medii a dobînzilor capitalurilor împrumutate.

• Potrivit acestei clasificări, rezumativ, raportul dintre cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară şi cheltuielile incluse în costuri poate fi redat schematic, potrivit figurii nr. 1.6.

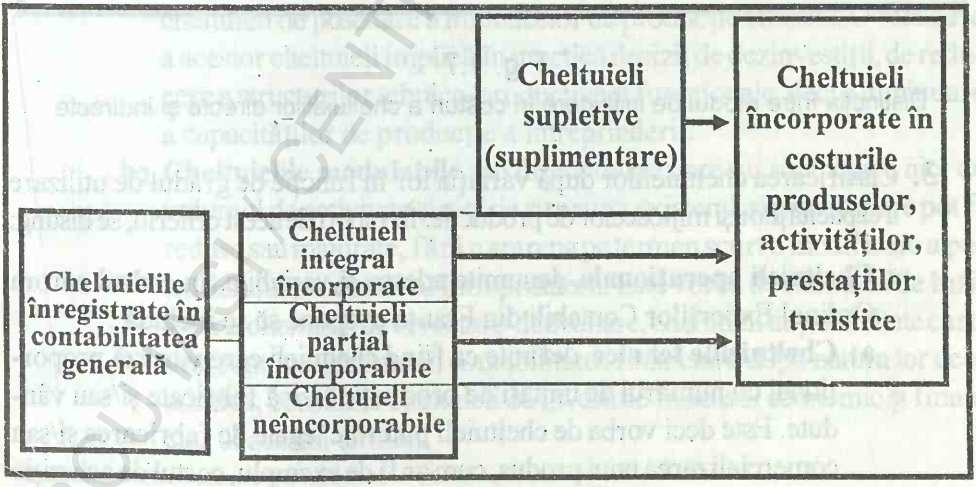


Fig. 1.6

Raportul dintre cheltuielile contabilităţii financiare şi cele încorporate în costuri

2. Clasificarea cheltuielilor după modul sau posibilităţile identificării lor pe produse, acţiuni şi prestaţii comerciale şi/sau turistice. Originea acestei clasificări este pur tehnică, distingându-se :

   a. **Cheltuieli directe**, care pot fi identificate şi afectate în momentul efectuării lor unui produs, acţiune sau prestaţie comercială şi/sau turistică fără efectuarea unui calcul intermediar.

   b. **Cheltuieli indirecte**, care pot fi identificate şi afectate în momentul efectuării lor numai la nivelul unui centru de colectare şi analiză a cheltuielilor, iar pentru a fi imputate unui produs, acţiune sau prestaţie comercială şi/sau turistică trebuiesc efectuate calcule intermediare de repartizare după criterii mai mult sau mai puţin convenţionale.

Schematic, distribuţia dintre cheltuielile directe şi indirecte şi modul lor de includere în costuri se poate prezenta potrivit figurii nr. 1.7.

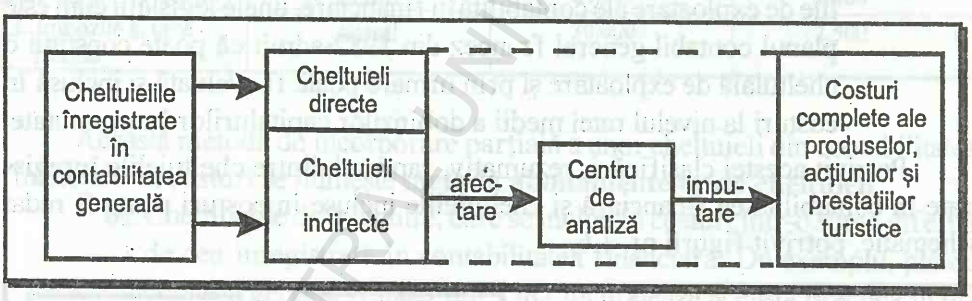


Fig. 1.7
Distincţia între modul de includere în costuri a cheltuielilor directe şi indirecte

3. Clasificarea cheltuielilor după variaţia lor în funcţie de gradul de utilizare a capacităţilor şi mijloacelor de producţie. În raport de acest criteriu, se disting:

   a. **Cheltuieli operaţionale**, denumite adesea şi variabile, în cadrul cărora Ordinul Experţilor Contabili din Franţa propune să se includă :

      a1. **Cheltuielile tehnice**, definite ca fiind cheltuieli care variază proporţional cu numărul de unităţi de producţie fizică fabricate şi/sau vândute. Este deci vorba de cheltuieli puternic legate de fabricarea şi/sau comercializarea unui produs, cum ar fi de exemplu, costul de achiziţie a materiilor prime şi furniturilor încorporate în produsul finit fabricat, al mărfurilor cumpărate în scopul revânzării, etc.

      a2. **Cheltuielile de activitate**, definite ca fiind acele cheltuieli materiale necesare a fi efectuate pentru realizarea producţiei, dar pentru care nu

este posibil ca, în momentul efectuării lor, să se determine cu exactitate cota-parte ce urmează a fi absorbită în costul fiecărui produs fabricat. S-ar încadra în această categorie cheltuielile materiale cu : energia, apa, materialele consumabile pentru lucrări de întreţinere şi reparaţii, comisioanele acordate intermediarilor, cheltuielile de expediţie şi transport etc. Distincţia dintre cheltuielile tehnice şi cele de activitate este triplă, şi anume :

1. cheltuielile tehnice sunt cvasiproporţionale, în timp ce cheltuielile de activitate sunt proporţionale degresiv, regresiv, progresiv şi/ sau flexibil;
2. cheltuielile tehnice sunt direct în raport cu produsul fabricat, în timp ce cheltuielile de activitate sunt indirecte şi
3. controlul nivelului cheltuielilor tehnice trebuie să se facă pe fiecare produs în parte, în timp ce controlul nivelului cheltuielilor de activitate trebuie să se facă pe fiecare centru de activitate în parte: secţie, atelier etc.

b. **Cheltuielile fixe**, denumite adesea şi constante sunt acele cheltuieli a căror evoluţie în timp este independentă de volumul de activitate. Ordinul Experţilor Contabili din Franţa propune să se includă în această categorie de cheltuieli următoarele :

b1. **Cheltuielile de structură** legate de structura de producţie şi funcţională existentă, deci, de existenţa capacităţilor şi mijloacelor de producţie folosite. Ar intra în această categorie cheltuielile de personal indirect productiv, chiriile, amortismentele etc., denumite în practică cheltuieli de posedare a mijloacelor de producţie folosite. O reducere a acestor cheltuieli implică în practică decizii de dezinvestiţii, de reducere a structurilor tehnico-productive şi funcţionale, deci o diminuare a capacităţilor de producţie a întreprinderii.

b2. **Cheltuielile modulabile** sau direcţionare care nu sunt legate nici de volumul de activitate şi nici de structura existentă şi prin urmare pot fi reduse sau majorate, fără a antrena pe termen scurt o modificare a potenţialului productiv al întreprinderii. Este vorba de cheltuieli de înfiinţare, cheltuieli de cercetare-dezvoltare, cheltuieli de publicitate care, deşi sunt înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică, constituie cheltuieli de investiţie în sensul economic şi financiar al acestui termen.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Schematic, distincţia între cheltuielile operaţionale şi fixe şi modul de includere a acestora în costuri se poate prezenta potrivit figurii nr. 1.8.

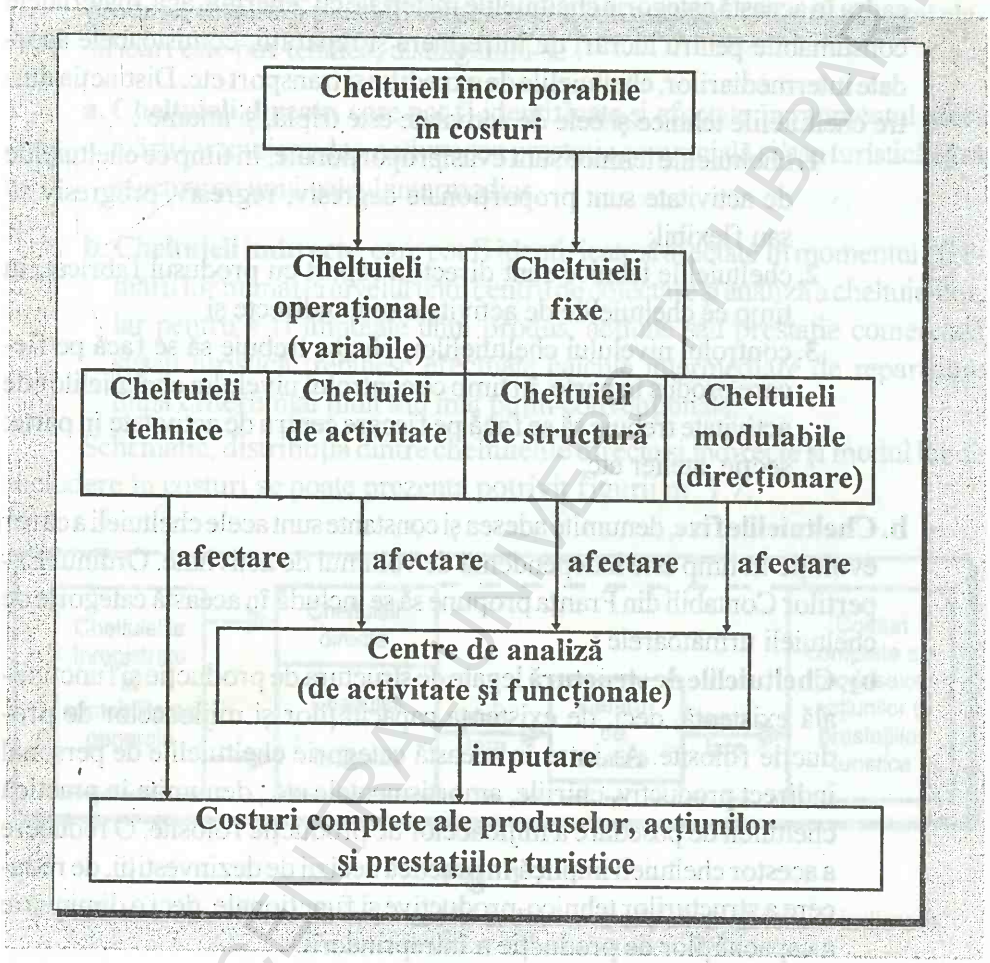


Fig. 1.8

Distincţia între modul de includere în costuri a cheltuielilor variabile şi fixe

Dintre criteriile semnificative de clasificare a costurilor, în special a celor operaţionale, pot fi amintite :

1. Clasificarea costurilor în funcţie de stadiile de fabricare şi comercializare a unui produs, distingându-se :

   a. **Costurile de achiziţie**, care într-o întreprindere comercială sunt egale cu totalitatea cheltuielilor efectuate pentru procurarea şi stocarea mărfurilor în scopul revânzării lor, iar într-o întreprindere productivă cu totalitatea cheltuielilor efectuate pentru procurarea şi stocarea elementelor materi-

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ale constitutive ale produselor fabricate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate.

b. **Costurile de prelucrare**, întâlnite numai în întreprinderile productive, care sunt egale cu totalitatea cheltuielilor de prelucrare şi transformare a materiilor prime şi materialelor în produse finite.

c. **Costurile de distribuţie** sau de comercializare, care sunt egale cu totalitatea cheltuielilor efectuate pentru vânzarea produselor fabricate şi a mărfurilor cumpărate în scopul revânzării lor ca atare.

2. Clasificarea costurilor în funcţie de momentul şi scopul calculării lor, distingându-se :

a. **Costuri reale** (efective sau postoperative), care se calculează pe baza cheltuielilor reale, efectuate într-o perioadă de timp anterioară.

b. **Costuri prestabilite**, care se calculează pe baza unor cheltuieli estimative ce ar urma să se efecteze într-o perioadă viitoare. Acestea se mai numesc şi costuri de referinţă, deoarece servesc ca bază de comparaţie pentru costurile reale. Prin evidenţa şi urmărirea diferenţelor sau abaterilor costurilor reale faţă de cele prestabilite şi luarea operativă a deciziilor de corecţie se asigură în practică controlul condiţiilor interne de producţie, obiectivul fundamental al contabilităţii de gestiune.

Potrivit reglementărilor contabile româneşti, „conturile interne de gestiune sunt destinate în principal, înregistrării operaţiunilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie etc., decontarea producţiei, precum şi calculul costului de producţie efectiv al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv al producţiei în curs“[10]. Rezultă, deci, că pe cale implicită sunt recunoscute cele trei clasificări generale ale cheltuielilor, costurilor şi veniturilor, respectiv : 1) funcţională, 2) structurală şi 3) operaţională.

În concret, Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii operează cu două structuri multicriteriale şi combinatorii de cheltuieli şi costuri şi anume :

1. O structură de cheltuieli şi costuri în care cheltuielile sunt structurate, după natura lor economică şi destinaţie, în articole de calculaţie, regrupate, după posibilitatea identificării lor pe produse, lucrări şi servicii, în cheltuieli: di-

10) * * *, Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 105.

recte, indirecte şi de desfacere, iar costurile sunt structurate în funcţie de stadiile de fabricaţie şi comercializare în costuri directe, de secţie, de producţie şi complete sau comerciale.

Această structură combinatorie a cheltuielilor şi costurilor este redată schematic în figura nr. 1.9.

CHELTUIELI (pe articole de calculaţie)	COSTURI (pe stadii de fabricare şi comercializare)			
DIRECTE	COSTURI DIRECTE	COSTURI DE SECŢIE	COSTURI DE PRODUCŢIE	COSTURI COMPLETE (COMERCIALE)
1. Materii prime şi materiale directe				
2. Retribuţii directe				
3. Contribuţia privind asigurările şi protecţia socială aferentă retribuţiilor directe				
4. Alte cheltuieli directe				
INDIRECTE				
5. Cheltuieli comune ale secţiei				
6. Cheltuieli generale ale unităţii				
DESFACERE				
7. Cheltuieli de desfacere				

Fig. 1.9

Structura combinatorie a cheltuielilor după natura economică, destinaţie şi mod de identificare pe PAPCT şi a costurilor după stadiile de fabricare şi comercializare

2. O structură de cheltuieli şi costuri în care cheltuielile sunt structurate după natura lor economică şi destinaţie în articole de calculaţie, regrupate după variaţia lor în raport cu volumul fizic al producţiei în cheltuieli variabile şi fixe, iar costurile, în funcţie de gradul de încorporare a cheltuielilor, sunt structurate în costuri parţiale şi costuri totale.

Această structură este redată schematic în figura nr. 1.10.

1.3.2. Concepţiile generale ce stau la baza costurilor calculate

Prin metodologie de calculaţie a costurilor se înţelege un ansamblu coerent de soluţii în raport cu care trebuie să se desfăşoare toate acţiunile necesare realizării obiectivului fundamental al contabilităţii de gestiune şi anume controlul condiţiilor interne de producţie prin intermediul costurilor de producţie.

În concret, o metodologie de calculaţie a costurilor constituie ansamblul soluţiilor de agregare şi prelucrare a cheltuielilor înregistrate în contabilitatea fi-

CHELTUIELI (pe articole de calculație)	COSTURI (după gradul de încorporare a cheltuielilor)	
VARIABILE		
1. Materii prime și materiale auxiliare directe	**COSTURI PARȚIALE (proporționale)**	**COSTURI COMPLETE (absorbante)**
2. Retribuții directe		
3. Contribuții privind asigurările și protecția socială aferentă retribuțiilor directe		
4. Energia, combustibilul și materialele folosite în scopuri tehnologice		
5. Alte cheltuieli variabile		
FIXE		
6. Cheltuieli constante ale secției		
7. Cheltuieli generale ale unității		
8. Cheltuieli constante de desfacere		

Fig. 1.10

Structura combinatorie a cheltuielilor, după natura economică, destinații și grad de variabilitate în raport cu volumul producției și costurilor, după gradul de încorporare a cheltuielilor

nanciară după natura lor economică în vederea determinării costurilor în general și a celor operaționale în special. Desigur că, orice agent economic fiind interesat să-și calculeze și explice rezultatele economico-financiare obținute sau posibil de obținut, acordă prioritate calculării costurilor operaționale, respectiv ale produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate.

De la originile sale și până în prezent s-au confruntat și se confruntă două concepții generale privind teoretizarea metodologiilor de calculație a costurilor și anume :

a. O concepție care pune accentul pe conținutul și natura economică a tipului de cost calculat, caz în care se vorbește de „**sisteme de costuri**". În această concepție, organizarea calculației costurilor este subordonată tipului de cost calculat : complet (integral) sau parțial (proporțional).

Această concepție prevalează în țările cu economie de piață dezvoltată în care accentul nu se pune cu prioritate pe exactitatea costurilor calculate, ci pe operativitatea obținerii informațiilor necesare luării deciziilor.

b. O concepție care pune accentul pe procedeele și tehnicile folosite în agregarea și prelucrarea cheltuielilor în vederea determinării cât mai exacte a nivelului și structurii costurilor, caz în care se vorbește de „**metode de calculație a costurilor**". Această concepție a prevalat în țările cu economie de piață centralizată și supercentralizată în care „costul și calculația costu-

rilor" s-a impus ca disciplină ştiinţifică distinctă, ruptă de contabilitatea de gestiune, care a rămas „încorporată" în contabilitatea financiară.

Desigur că, în practica economică cele două concepţii nu se manifestă în forme pure, ci se împletesc subordonându-se una alteia după scopul prioritar urmărit de agentul economic.

Cum într-o economie concurenţială deseori exactitatea calculării costurilor este mai puţin importantă decât operativitatea obţinerii informaţiilor necesare luării deciziilor, apreciem că metodele de organizare a contabilităţii de gestiune trebuie să permită analize fundamentale în baza cărora managerii întreprinderilor să poată lua decizii operative şi pertinente.

Teoretic şi practic pot fi construite o mulţime de sisteme de calculaţie a costurilor, dar cele mai uzuale sunt : 1) sistemul costurilor complete sau totale şi 2) sistemul costurilor parţiale, fiecare dintre ele cunoscând diverse variante sau versiuni de aplicabilitate practică, denumite metode de calculaţie a costurilor.

1.3.2.1. Sistemul costurilor complete

Planul contabil general francez din 1982 descrie sistemul costurilor complete sub denumirea de „**metoda centrelor de analiză**", apreciind că ar fi o versiune renovată a „metodei secţiunilor omogene" descrisă de ediţiile anterioare ale aceluiaşi plan contabil.

Această metodologie generală de calculaţie a costurilor constă din ansamblul operaţiunilor de afectare[11] a cheltuielilor directe şi de repartizare a cheltuielilor indirecte care conduc la determinarea costurilor complete prin parcurgerea următoarelor etape principale de lucru:

1. Înregistrarea cheltuielilor directe în conturile de „**costuri**" ale produselor, acţiunilor şi prestaţiilor comerciale şi/sau turistice cărora le sunt afectate.

2. Înregistrarea cheltuielilor indirecte în raport cu produsele fabricate, acţiunilor şi prestaţiilor comerciale şi/sau turistice în conturile de „**centre de analiză**" şi de „**centre de calcul**", în raport cu care sunt considerate directe.

3. Repartizarea pe „**centre de analiză**" a cheltuielilor dublu-indirecte, respectiv atât faţă de produsele fabricate şi/sau comercializate, lucrările executate

---

11) a afecta = a destina (o sumă de bani, materiale etc.) unui anumit scop (Breban V., Dicţionar al limbii române contemporane, Editura ştiinţifică şi enciclopedică, Bucureşti, 1980, pag. 16).

și serviciile prestate, cât și față de centrele de analiză a costurilor prin utilizarea „**cheilor de repartizare**".

4. Decontarea prestațiilor reciproce dintre centrele de analiză a costurilor.

5. Repartizarea costurilor din conturile de „centre de analiză" în conturile de „costuri" ale produselor, lucrărilor, acțiunilor și prestațiilor comerciale și/sau turistice cărora le sunt atribuite (imputate) pe baza unor criterii (chei) de repartizare.

Această succesiune de operații este ilustrată schematic în figura nr. 1.11.

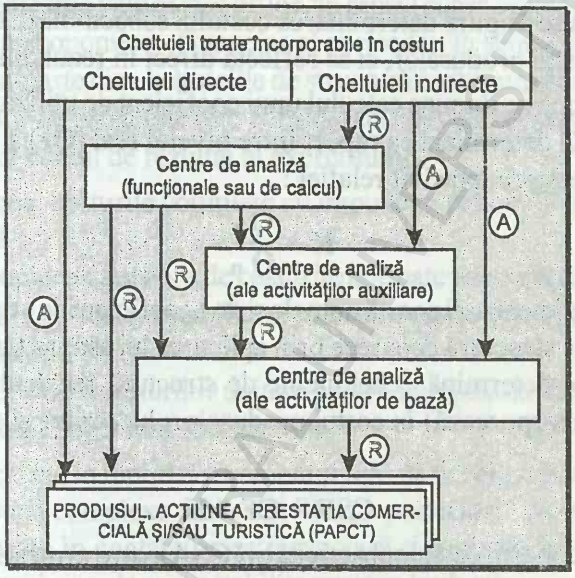


Fig. 1.11

Succesiunea principalelor etape de lucru în sistemul costurilor complete

Oponenții sistemului costurilor complete formulează de regulă trei aprecieri critice la adresa acestuia și anume :

1. Volumul mare și uneori complexitatea calculelor de afectare și repartizare care pot întârzia obținerea unor informații importante cu privire la nivelul și structura costurilor.

2. Arbitrariul și subiectivismul în alegerea criteriilor de repartizare a cheltuielilor indirecte care fac, deseori, iluzorie precizia calculelor de repartizare și în consecință afectează realitatea și exactitatea costurilor calculate.

3. Sistemul costurilor totale generează o instabilitate a nivelului costurilor calculate în cazul în care capacitățile de producție și/sau comercializare sunt in-

complet folosite sau când gradul de utilizare a acestora variază sensibil de la o perioadă la alta.

Adepții sistemului costurilor totale contracarează, cel puțin această ultimă critică, apelând la tehnica clasificării cheltuielilor încorporate în costuri în : 1) cheltuieli operaționale și 2) cheltuieli de structură. Această clasificare permite ca, în caz de neutilizare integrală a capacităților de producție și/sau comercializare, cota-parte din cheltuielile de structură aferente capacităților neutilizate, denumită „cost al subactivității", să fie exclusă din cheltuielile de producție și/sau comercializare.

Regulamentul de aplicare a Legii contabilității din România stipulează că „este necesar să se asigure determinarea costului subactivității care de regulă nu se include în costul produselor, ci se reflectă direct în rezultatul exercițiului"[12].

În acest scop se impune calculul unui coeficient de utilizare a capacităților de producție (**K**) determinat ca raport între nivelul real (**Qr**) și cel normal (**Qn**) de utilizare a acestora, potrivit relației :

$$K = \frac{Q_r}{Q_n}$$

Acest coeficient mai poartă numele și de „coeficient de imputare rațională" a cheltuielilor de structură deoarece prin aplicarea lui asupra totalului cheltuielilor fixe (**CF**) se determină „cheltuielile de structură recalculate" (**CSR**) care afectează (se încorporează) în costul produselor, lucrărilor și serviciilor.

Deci :

$$CSR = CF \times K$$

În aceste condiții costul subactivității (**CSA**), care urmează a fi suportat direct din rezultatul exercițiului, se determină ca diferență între totalul cheltuielilor fixe și cheltuielile de structură recalculate conform relației :

$$CSA = CF - CSR$$

În calculul coeficientului de imputare rațională, în funcție de structura, organizarea și specificul unității patrimoniale pot fi utilizați indicatori ca : volumul producției, orele de funcționare a utilajelor; gradul de utilizare a capacităților de producție etc..

De exemplu, dacă într-o perioadă de calculație a costurilor, o unitate patrimonială a funcționat la 80% din capacitate aplicând tehnica imputării raționale a cheltuielilor de structură rezultă un coeficient de imputare rațională (**K**) de 0,8 (**K = 80% /100**) și deci 80% din cheltuielile de structură vor fi incluse în costul

12) * * *, Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, pct. 11.

produselor fabricate, lucrărilor executate și/sau serviciilor prestate, iar 20% vor fi decontate pe seama rezultatelor exercițiului, reprezentând costul „subactivității", respectiv al neutilizării integrale a capacității de producție și/sau comercializare.

Determinarea costurilor complete cu imputarea rațională a cheltuielilor de structură prezintă un dublu interes și anume :

1. Pune în evidență costul „subactivității", respectiv, al neutilizării integrale a capacităților de producție;

2. Evită denaturarea valorii stocurilor, în sensul supraevaluării și respectiv, a rezultatului economico - financiar al perioadei, în sensul subevaluării, deoarece cota-parte din cheltuielile de structură corespunzătoare subutilizării capacităților de producție este considerată cheltuială excepțională și afectează direct contul de rezultat al exercițiului.

De asemenea, costurile complete cu imputarea rațională a cheltuielilor de structură asigură :

a. O apropiere a acestora de costurile normate pentru întreprinderile care folosesc costuri prestabilite și controlul costurilor reale prin bugete de cheltuieli;
b. O stabilitate a costurilor unitare pentru întreprinderile care nu folosesc controlul bugetar al cheltuielilor.

De remarcat că, în raport cu momentul calculării costurilor complete, acestea pot fi : 1)costuri complexe reale stabilite „a posteriori" pe baza cheltuielilor efective înregistrate în contabilitatea financiară și preluate în contabilitatea de gestiune și 2) costuri complexe prestabilite sau standard stabilite „a priori" pe baza cheltuielilor estimative. Compararea sistematică a costurilor reale cu cele standard permite determinarea abaterilor care pe măsură ce sunt cunoscute de responsabilii centrelor de analiză, le permit acestora să ia deciziile necesare pentru corecție.

1.3.2.2.Sistemul costurilor parțiale

Dacă în cazul organizării contabilității de gestiune potrivit „metodei centrelor de analiză" scopul principal urmărit este determinarea costurilor complexe ale produselor, lucrărilor și serviciilor, în cazul organizării acesteia potrivit concepției costurilor parțiale, scopul urmărit este determinarea operativă a rentabilității subdiviziunilor tehnico-productive ale intreprinderii precum și a produselor fabricate și/sau comercializate, lucrărilor executate, serviciilor prestate.

Această concepție de calculație a costurilor a apărut în țările cu economie de piață dezvoltată ca răspuns la criticile formulate metodei centrelor de analiză și totodată ca alternativă la aceasta. Principala sa inovație constă în renunțarea la

calculele arbitrare şi subiectiviste de repartizare a cheltuielilor ce nu pot fi afectate direct produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. Este vorba, în primul rând, de cheltuielile de structură care sunt considerate, în concepţia sistemului costurilor parţiale, drept cheltuieli ale perioadei, deci generate de timp şi nu de activitatea productivă şi/sau comercială desfăşurată.

Sistemul costurilor parţiale a evoluat, atât în teorie cât şi în practică, în mai multe versiuni, în funcţie de natura cheltuielilor ce intră în componenţa costurilor parţiale.

Dintre versiunile mai riguros conturate menţionăm următoarele :

1. **Versiunea costurilor variabile** cunosută şi sub denumirea anglo-saxonă de „direct-costing" care se bazează pe tehnica clasificării cheltuielilor în : 1) cheltuieli variabile sau operaţionale şi 2) cheltuieli fixe sau de structură. În această variantă rezultatul economico - financiar la nivel global se calculează ca diferenţă dintre marja brută a costului variabil total şi cheltuielile de structură. Elementul cheie al acesteia în funcţie de care se pot face raţionamente fundamentale este marja brută unitară a costului variabil determinată ca diferenţă dintre cifra de afaceri (veniturile) realizată din vânzarea fiecărui produs, acţiune şi prestaţie turistică şi costul variabil al acestora.

Este recomandată în cazul în care ponderea cheltuielilor variabile în totalul cheltuielilor încorporate în costuri este ridicată, iar cheltuielile de structură prezintă stabilitate în timp.

Această concepţie de calculaţie a costurilor constă din ansamblul operaţiunilor de afectare a cheltuielilor care conduc la determinarea costurilor parţiale şi a contribuţiei brute a produselor, acţiunilor şi prestaţiilor comerciale şi/sau turistice la acoperirea cheltuielilor perioadei şi la formarea rezultatului economico - financiar al perioadei, prin parcurgerea următoarelor etape principale de lucru:

1. Înregistrarea cifrei de afaceri (veniturilor) în conturile de „cifre de afaceri" deschise pe produse, acţiuni şi prestaţii comerciale şi/sau turistice.
2. Înregistrarea cheltuielilor componente ale costurilor parţiale în conturile de „costuri" deschise tot pe produse, acţiuni şi prestaţii cărora le sunt afectate.
3. Determinarea contribuţiei brute la acoperirea cheltuielilor perioadei şi la formarea rezultatului economico - financiar total.
4. Decontarea cheltuielilor perioadei pe seama contribuţiei brute totale şi determinarea rezultatului economico - financiar total.

Această succesiune de operaţii este ilustrată schematic în figura nr. 1.12 :

INDICATORI	Produse, acţiuni şi prestaţii (PAPCT)					
	Total	$PAPCT_1$	...	$PAPCT_i$	...	$PAPCT_n$
CIFRA DE AFACERI (CA)	$\sum_{i=1}^{n} CA_i$	CA_1	...	CA_i	...	CA_n
COSTURILE VARIABILE ALE PAPCT-lor vândute (CV)	$\sum_{i=1}^{n} CV_i$	CV_1	...	CVi	...	CV_n
MARJA BRUTĂ A COSTURILOR VARIABILE (MB)	$\sum_{i=1}^{n} MB_i$	MB_1		MBi	...	MB_n
CHELTUIELI DE STRUCTURĂ SPECIFICE (CS)	CS =	x	...	x	...	x

Fig. 1.12

Succesiunea principalelor etape de lucru în cadrul versiunii costurilor variabile.

2. **Versiunea costurilor semicomplete** recomandată a fi aplicată în acele unităţi patrimoniale care fabrică şi/sau comercializează familii de produse şi/sau mărfuri în subdiviziuni tehnico-operative distincte.

Potrivit acestei versiuni cheltuielile de structură se subîmpart în două subgrupe şi anume :

a. Cheltuieli de structură generate de posesiunile şi utilizarea mijloacelor de producţie alocate fiecărei subdiviziuni tehnico-operative care realizează familii de produse sau categorii de lucrări şi prestaţii distincte, care sunt considerate directe în raport cu subdiviziunea tehnico-operativă respectivă, dar indirecte în raport cu produsele, lucrările şi prestaţiile individuale. Ele se repartizează şi se încorporează în costul parţial.

b. Cheltuieli de structură generale a căror repartiţie pe produse, lucrări şi servicii nu se poate face pe baze raţionale şi prin urmare nu se încorporează în costuri, ci se decontează pe seama rezultatului economico-financiar global.

În această concepţie „costurile parţiale" sunt costuri semicomplete şi conţin o parte din cheltuielile de structură, considerate specifice produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, potrivit următoarei formule de principiu:

$$\text{Cost unitar} = \text{Cost variabil unitar} + \frac{\text{Costuri de structură specifice}}{\text{Cantitatea produsă şi vândută}}$$

Prin urmare în această versiune aveam de-a face cu două marje : una brută calculată în raport cu costurile variabile şi una semibrută calculată în raport cu suma costurilor variabile şi a cheltuielilor de structură specifice. Marja semibrută

reprezintă contribuţia fiecărui produs, lucrare sau serviciu la acoperirea cheltuielilor generale de structură şi la formarea rezultatului financiar.

Succesiunea operaţiilor specifice versiunii costurilor semicomplete este ilustrată schematic în figura nr. 1.13.

INDICATORI	Produse, acţiuni şi prestaţii (PAPCT)					
	Total	PAPCT 1	...	PAPCTi	...	PAPCTn
CIFRA DE AFACERI (CA)	$\sum_{i=1}^{n} CA_i$	CA_1	...	CA_i	...	CA_n
COSTURILE VARIABILE ALE PAPCT-lor vândute (CV)	$\sum_{i=1}^{n} CV_i$	CV_1	...	CVi	...	CV_n
MARJA BRUTĂ A COSTURILOR VARIABILE (MB)	$\sum_{i=1}^{n} MB_i$	MB_1		MBi	...	MB_n
CHELTUIELI DE STRUCTURĂ SPECIFICE (CSP)	$\sum_{i=1}^{n} CSP_i$	CSP_1	...	CSPi	...	CSP_n
MARJA SEMIBRUTĂ sau DE COTRIBUŢIE (MSB)	$\sum_{i=1}^{n} MSB_i$	MSB_1	...	MSBi	...	MSB_n
CHELTUIELI GENERALE DE STRUCTURĂ (CGS)	CGS	x	...	x	...	x
REZULTATUL ECONOMICO-FINANCIAR (R)	R	x	...	x	...	x

Fig. 1.13

Succesiunea principalelor etape de lucru în cadrul versiunii costurilor semicomplete.

Principalele avantaje ale aplicativităţii în practică a sistemului costurilor parţiale sunt :

a. reducerea volumului de muncă prin dispariţia calculelor de repartiţie şi imputare a cheltuielilor de structură pe produse, lucrări şi servicii care, deşi sunt laborioase sunt deseori aproximative;

b. exercitarea operativă a controlului de gestiune şi asupra mersului afacerilor prin tehnica determinării pragului de rentabilitate.

Pragul de rentabilitate al unei unităţi patrimoniale este dat de acel nivel al cifrei de afaceri (sau al producţiei care permite realizarea acestuia) pentru care rezultatul economico - financiar este nul. Nivelul cifrei de afaceri pentru care rezultatul economico - financiar este nul se numeşte cifră de afaceri critică (CA*) iar punctul grafic în care se realizează un rezultat economico-financiar nul se numeşte punct mort.

Orice cifră de afaceri (CA) mai mică decât cifra de afaceri critică situează întreprinderea în zona pierderilor, iar orice cifră de afaceri mai mare decât cifra

de afaceri critică o situează în zona profiturilor, potrivit reprezentării grafice din figura nr. 1.14. :

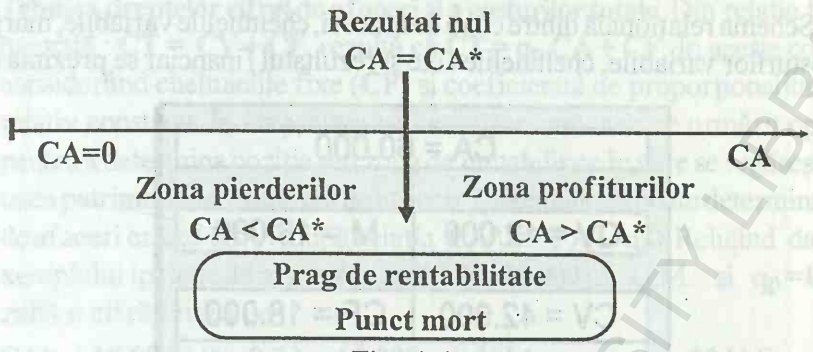


Fig. 1.14

Reprezentarea grafică a cifrei de afaceri critice şi a punctului mort.

Tehnica pragului de rentabilitate permite determinarea operativă a zonei şi poziţiei în care se situează întreprinderea datorită raporturilor relaţionale existente între cifra de afaceri, cheltuielile variabile, cheltuielile fixe, marja brută a costurilor variabile şi rezultatul economico - financiar care pot fi puse în evidenţă potrivit schemei prezentate în figura nr. 1.15.

Cifra de afaceri (CA)		
Cheltuieli variabile (CV)	Marja brută a costurilor variabile (M)	
Cheltuieli variabile (CV)	Cheltuieli fixe (CF)	Rezultat (R)
Cheltuieli totale (CT)		

Admiţând :

1. $q_p = \frac{CV}{CA}$ coeficient de proporţionalitate a cheltuielilor variabile faţă de cifra de afaceri;

2. $y = CA = x \cdot P_u$ dreapta cifrei de afaceri; x= Q= = volumul fizic al desfacerilor Pu = preţ unitar de vânzare

3. $y = CF$ dreapta cheltuielilor fixe

Rezultă :

1) $CT = CV + CF$
respectiv
$y_1 = q_p \cdot x \cdot P_u + CF$

2) $M = CA - CV$
respectiv
$y_2 = (1 - q_p) \cdot x \cdot P_u$

3) $R = M - CF$
respectiv
$y_3 = (1 - q_p) \cdot x \cdot P_u - CF$

Fig. 1.15

Schema relaţională dintre indicatorii specifici sistemului costurilor parţiale.

Pentru a ilustra raporturile relaţionale dintre indicatorii specifici tehnici de determinare a pragului de rentabilitate sau a punctului mort, considerăm următorul exemplu ipotetic : „Un magazin alimentar en-detail îşi programează într-un

exercițiu financiar atingerea pragului de rentabilitate în următoarele condiții : o cifră de afaceri de 60.000 mii UM (30 U.F. x 2.000 U.M./U.F.), cheltuieli variabile de 42.000 mii UM și cheltuieli fixe de 18.000 mii UM ."

Schema relațională dintre cifra de afaceri, cheltuielile variabile, marja brută a costurilor variabile, cheltuielile fixe și rezultatul financiar se prezintă astfel:

CA = 60.000	
CV = 42.000	M = 18.000
CV = 42.000	CF = 18.000
CT = CV + CF = 42.000 + 18.000 = 60.000 R = CA - CT = 60.000 - 60.000 = 0	

În acest exemplu ilustrativ :

1. coeficientul de proporționalitate a cheltuielilor variabile în raport cu cifra de afaceri :

$$q_p = \frac{42.000}{60.000} = 0,7$$

$$x \cdot P_u = 30 \cdot 2.000 = 60.000$$

În aceste condiții rezultă :

1. $CA^* = CV + CF = 42.000 + 18.000 = 60.000$

sau :

$$y_1^* = q_p \cdot x \cdot P_u + CF = 0,7 \cdot 60.000 + 18.000 = 60.000$$

2. $M^* = CF = 18.000$

sau :

$$y_2^* = (1 - q_p) \cdot x \cdot P_u = (1 - 0,7) \cdot 60.000 = 18.000$$

3. $R^* = 0$

sau :

$$y_3^* = (1 - q_p) \cdot x \cdot P_u - CF = (1 - 0,7) \cdot 60.000 - 18.000 = 0$$

În raport de cei trei indicatori critici pentru determinarea pragului de rentabilitate sau a punctului mort, respectiv : 1) cifra de afaceri critică (**CA***); 2) marja brută critică (**M***) și 3) rezultatul critic (**R***), determinarea zonei și a poziției

în care se regăseşte o unitate patrimonială se poate calcula matematic şi reprezenta grafic prin mai multe tehnici şi anume :

1. **Tehnica dreptelor cifrei de afaceri şi a costurilor totale.** Din relaţia fundamentală : **CT = CV + CF**, rezultă că **CT = q_p CA + CF**. În aceste condiţii, considerând cheltuielile fixe (**CF**) şi coeficientul de proporţionalitate (q_p) relativ constante în timp, singurul indicator care trebuie urmărit operativ pentru a determina poziţia sau zona de rentabilitate în care se regăseşte unitatea patrimonială, este cifra de afaceri. Matematic se poate determina cifra de afaceri critică (**CA***) după relaţia **CA* = CF / (1- q_p)**. Reluând datele exemplului ipotetic de mai sus în care **CF = 18.000** mii U.M. şi **q_p = 0,7**, rezultă o cifră critică de :

CA* = 18.000 / (1 - 0,7) = 60.000 mii U.M., respectiv : **30** U.F.

Graficul referitor la determinarea zonelor de pierderi şi profituri se bazează pe următoarele reprezentări :

a. Reprezentarea dreptei cifrei de afaceri (**CA**) potrivit ecuaţiei :

$y = CA = x \cdot P_V = 2.000\ x$

rezultând :

1. pentru **x = 0; y = 0**
2. pentru **x = 30** U.F.; **y = 60.000** mii U.M.

b. Reprezentarea dreptei costurilor totale (**CT**) potrivit ecuaţiei :

$y = q_p \cdot CA + CF = 0,7 \cdot 2.000x + 18.000$,

rezultând :

1. pentru **x = 0; y = 18.000** mii U.M.
2. pentru **x = 30** U.F.; **y = 60.000** mii U.M. .

Reprezentarea grafică a dreptelor cifrei de afaceri (**CA**) şi a costurilor totale (**CT**) este redată în figura nr. 1.16.

Practic aplicabilitatea acestei tehnici se pretează în condiţiile în care cheltuielile fixe (**CF**) şi coeficientul de proporţionalitate sunt stabile, în timp, pe parcursul mai multor exerciţii financiare.

2. **Tehnica dreptelor cheltuielilor fixe şi marjei costurilor variabile.** Din relaţia fundamentală **M = CA - CV** rezultă că **M = (1 - q_p) CA**, în care coeficientul (**1 - q_p**) se numeşte „coeficient de limită a costurilor variabile". În aceste condiţii se poate determina care trebuie să fie marja brută critică (**M***) ce trebuie practicată, pentru ca la o cifră de afaceri dată (**CA**) să se atingă pragul de rentabilitate sau punctul mort.

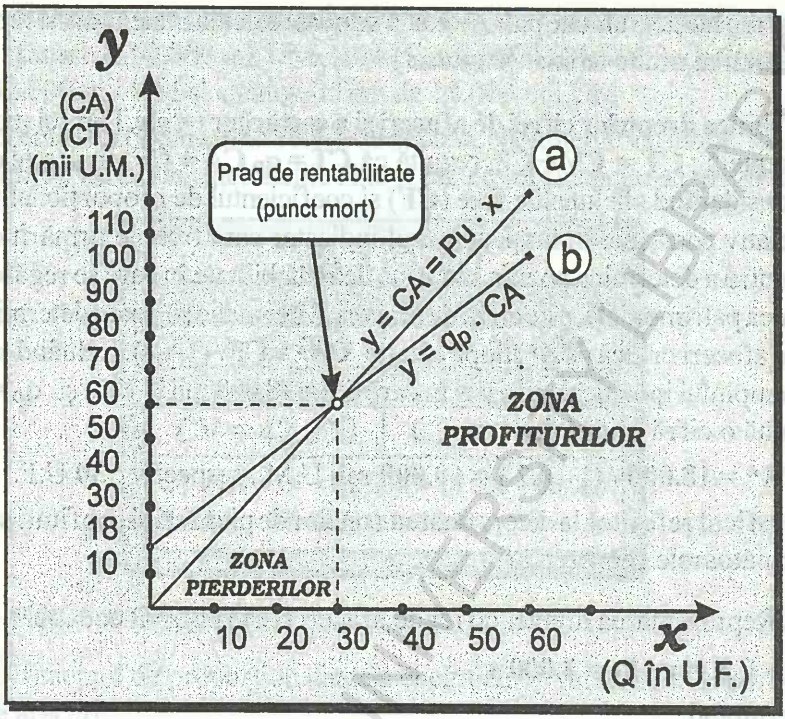


Fig. 1.16

Reprezentarea grafică a dreptelor cifrei de afaceri și costurilor totale

Deci, matematic, la o cifră de afaceri, maxim posibil realizat de 60.000 mii U.M., în condițiile unui coeficient de proporționalitate de 0,7 ($q_p = 0,7$), marja brută critică (M*) este de :

$$M^* = (1 - q_p) \cdot CA = (1 - 0,7) \cdot 60.000 = 18.000 \text{ mii U.M.}$$

Graficul referitor la determinarea zonelor de pierderi și profituri se bazează pe următoarele reprezentări :

a. Reprezentarea dreptei cheltuielilor fixe (CF) potrivit ecuației :

$y = CF = 18.000$ mii U.M. rezultând :

1. pentru $x = 0$; $y = 18.000$ U.M.
2. pentru $x = 30$ U.F.; $y = 18.000$ mii U.M.

b. Reprezentarea dreptei marjei (M) costurilor variabile potrivit ecuației :

$y = (1 - q_p) \cdot CA = (1 - q_p) \cdot 2000$ rezultând :

1. pentru $x = 0$; $y = 0$
2. pentru $x = 30$; $y = 18.000$ mii U.M.

Reprezentarea grafică a dreptelor cheltuielilor fixe (CF) și marjei (M) cheltuielilor variabile este redată în figura nr. 1.17.

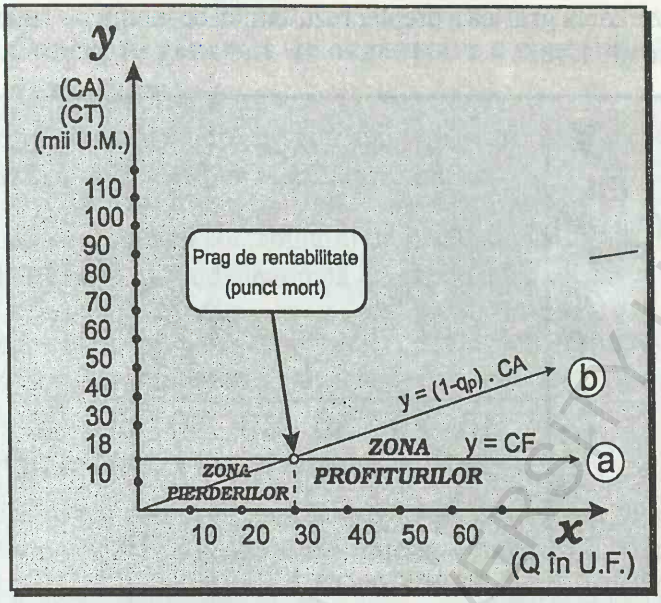


Fig. 1.17

Reprezentarea grafică a dreptelor cheltuielilor fixe și marjei costurilor variabile

Se recomandă utilizarea acestei tehnici în condițiile în care se apreciază că o anumită cifră de afaceri nu poate fi depășită, iar raportul cerere-ofertă permite variabilitatea în anumite limite relativ mari a marjelor comerciale.

3. Tehnica dreptei rezultatului economico - financiar

Pornind de la relația fundamentală : $R = M - CF$ rezultă că $M = (1 - q_p)\,CA - CF$. În aceste condiții se poate determina rentabilitatea (negativă sau pozitivă) ce rezultă la o cifră de afaceri dată, posibilă de realizat.

Deci, matematic, la o cifră de afaceri posibilă de realizat de 100.000 mii U.M., în condițiile unui grad de proporționalitate de 0,7 ($q_p = 0,7$) și a unor cheltuieli fixe de 18.000 mii U.M., rezultatul economico - financiar este :

$$R = (1 - q_p) \cdot CA - CF = (1 - 0,7)\ 100.000 - 18.000 = 12.000 \text{ mii U.M.}$$

Graficul referitor la determinarea zonelor de pierderi și profituri se bazează pe reprezentarea dreptei rezultatului economico - financiar potrivit ecuației :

$$y = (1 - q_p) \cdot CA - CF = (1 - q_p) \cdot 2000\ x - 18.000$$

rezultând :

1. pentru $x = 0$; $y = -18.000$ mii U.M.

2. pentru $x = 30$ U.F.; $y = 0$

Reprezentarea grafică a dreptei rezultatului economico - financiar este redată în figura nr. 1.18.

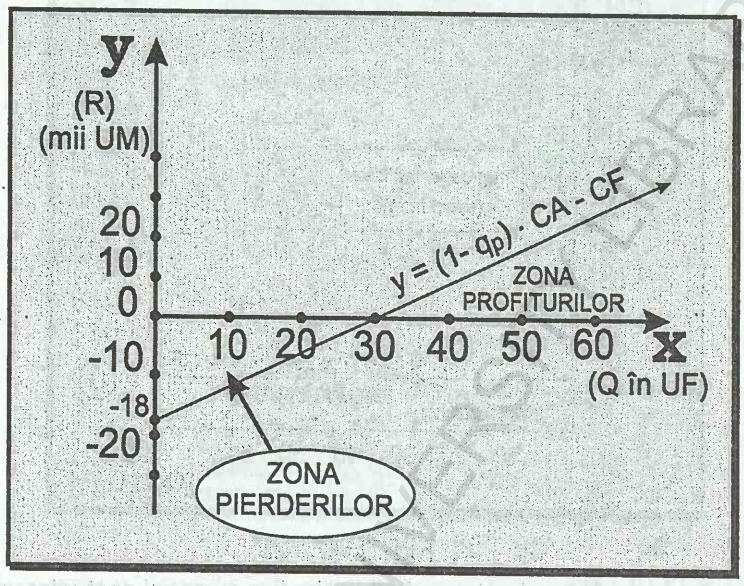


Fig. 1.18

Reprezentarea grafică a dreptei rezultatului economico - financiar

Se recomandă utilizarea acestei tehnici în condiţiile în care studiile de marketing concluzionează că atât cifrele de afaceri cât şi marjele comerciale posibile de practicat sunt valabile în limite relativ largi şi deci rentabilitatea poate fi optimizată în raport de ambii factori.

O altă aplicaţie, deosebit de utilă, care se poate realiza în sistemul costurilor parţiale constă în determinarea momentului „z" din intervalul [0; T] în care poate fi atins programul de rentabilitate sau punctul mort dacă se cunoaşte cifra de afaceri totală (CAT) pe intervalul [0, T] şi cifra de afaceri critică (CA*).

Relaţia de calcul a momentului „z" aparţinând intervalului [0, T] este :

$$t = \frac{T \cdot CA^*}{CAT}$$

De exemplu, dacă o cifră de afaceri de 10.000 mii U.M. poate fi atinsă în 12 luni, iar cifra de afaceri critică este de 6.400 mii U.M., pragul de rentabilitate sau punctul mort poate fi atins în :

$t = \frac{12 \cdot 6400}{10000} = 7{,}68$ respectiv, în 7 luni şi 20 de zile.

1.3.3.Concepții generale de organizare a contabilității de gestiune

În teoria și practica modernă a contabilității de gestiune se confruntă două concepții generale de organizare a acesteia și anume :

a. Concepția organizării contabilității de gestiune într-un sistem integrat cu contabilitatea financiară, denumită concepția integralistă

b. Concepția organizării contabilității de gestiune într-un circuit complet autonom față de contabilitatea financiară, denumită concepția dualistă.

1.3.3.1.Concepția integralistă

În optica acestei concepții contabilitatea de gestiune și cea financiară se realizează concomitent, fără o scindare riguroasă a acestora. Soluția integrării contabilității de gestiune în contabilitatea financiară este destul de delicată, deoarece presupune combinarea funcționalității sistemelor de conturi specifice contabilității de gestiune cu funcționalitatea conturilor de cheltuieli (clasa 6) și respectiv, de venituri (clasa 7) ale contabilității financiare.

Practic, în această concepție de organizare a contabilității de gestiune, conturile de cheltuieli (din clasa 6) și cele de venituri (din clasa 7) din contabilitatea financiară intră în corespondențe contabile directe cu conturile utilizate în contabilitatea de gestiune, ca de exemplu :

a. Conturile de cheltuieli ale contabilității financiare (clasa 6) se creditează pe măsura preluării cheltuielilor în contabilitatea de gestiune, în corespondență cu debitul conturilor de „**Costuri ale PAPCT**-lor" pentru cheltuielile directe și, respectiv, cu debitul conturilor de „**Centre de analiză**" pentru cheltuielile indirecte.

b. Conturile de venituri ale contabilității financiare (clasa 7) se debitează pe măsura preluării veniturilor în contabilitatea de gestiune, în corespondență cu conturile de „**Cifre de afaceri ale PAPCT**-lor".

Schema generală de organizare și conducere a contabilității de gestiune în sistem integrat cu contabilitatea financiară se poate prezenta în figura nr. 1.19.

Adversarii concepției integraliste susțin că această soluție este greu de practicat datorită interferării înregistrărilor din contabilitatea financiară cu cele din contabilitatea de gestiune. De asemenea, se reproșează acestei concepții faptul că face să „dispară", respectiv să soldeze, conturile de cheltuieli și venituri din contabilitatea financiară, la finele fiecărei perioade de calculație, ceea ce face di-

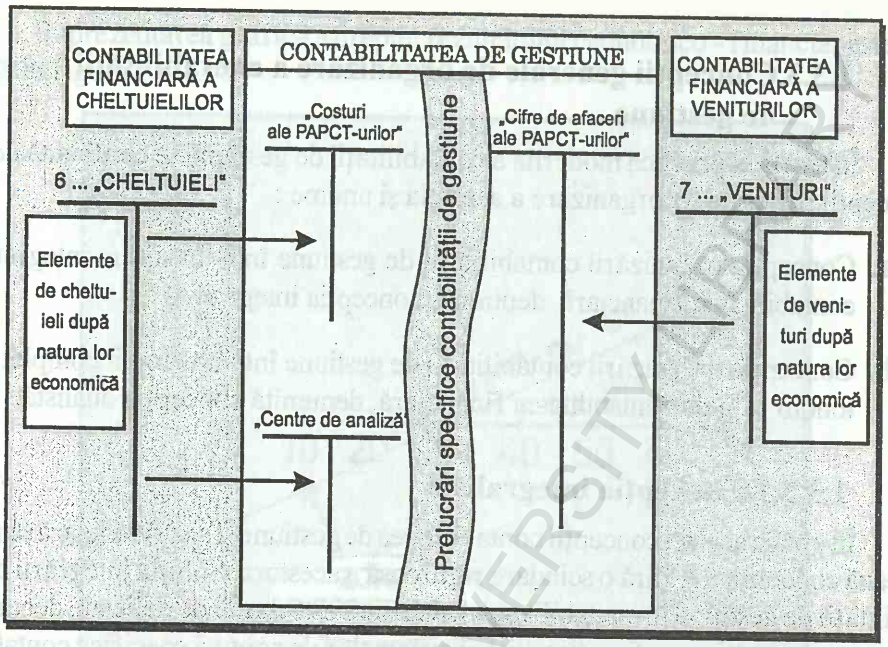


Fig. 1.19

Schema generală de organizare a contabilității de gestiune în concepție integralistă

ficilă întocmirea și prezentarea contului de „Profit și pierdere" din contabilitatea financiară.

Se acceptă totuși că această concepție poate fi practicată cu succes de către unitățile patrimoniale specializate în comerț și turism, unde nu se pune, cu predilecție, problema calculației costurilor de producție, ci doar determinarea rezultatelor economico - financiare pe unități operative și pe grupe de mărfuri. Adepții concepției integraliste susțin că inconvenientele invocate de adversari pot și vor fi depășite pe măsura informatizării contabilității, când ar presupune doar o dublă codificare a cheltuielilor și veniturilor, care să satisfacă necesitățile de prelucrare a acestora atât după criteriile și principiile contabilității financiare, cât și după cele ale contabilității de gestiune.

1.3.3.2.Concepția dualistă

Concepția organizării contabilității de gestiune într-un circuit complet autonom față de contabilitatea financiară, constă în prelucrarea distinctă a cheltuielilor și veniturilor de către cele două contabilități, fiecare dintre ele urmărind validarea obiectivelor sale specifice, putându-se merge până la organizarea și conducerea fiecărei contabilități în compartimente funcționale (birouri sau servicii) distincte.

Organizarea și conducerea contabilității de gestiune într-un circuit complet autonom față de contabilitatea financiară presupune utilizarea unor sisteme de conturi ale contabilității de gestiune independente de cele ale contabilității financiare, cărora să li se imprime principii, reguli și corespondențe contabile care să permită preluarea cheltuielilor și veniturilor din contabilitatea generală, fără a solda conturile de cheltuieli și venituri ale contabilității financiare la finele fiecărei perioade de calculație a costurilor.

În cadrul concepției dualiste, concordanța sau articulația dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune se asigură prin utilizarea așa-ziselor „conturi oglindă sau de reflectare", componente ale sistemelor de conturi specifice contabilității de gestiune.

Aceste conturi au rolul de a prelua cheltuielile încorporabile în costuri și veniturile ce formează cifrele de afaceri înregistrate în contabilitatea financiară, în contabilitatea de gestiune, fără a solda conturile de cheltuieli și venituri ale contabilității financiare, la finele fiecărei perioade de calculație a costurilor. Schema generală de organizare a contabilității de gestiune în concepție dualistă este prezentată în figura nr. 1.20. Din schema generală de organizare a contabilității de gestiune potrivit concepției dualiste rezultă :

a. „**Conturile de reflectare a cheltuielilor**" se creditează cu cheltuielile preluate din contabilitatea financiară.
b. „**Conturile de reflectare a veniturilor**" se debitează cu veniturile preluate din contabilitatea financiară.

1.3.4.Sisteme de conturi utilizate în contabilitatea de gestiune

1.3.4.1.Considerații generale

Spre deosebire de sistemele de conturi utilizate în contabilitatea financiară care sunt riguros normate, atât în ceea ce privește lista minimă de conturi obligatorii de utilizat, cât și corespondențele admisibile, sistemele de conturi utilizabile în contabilitatea de gestiune sunt de regulă recomandative.

De exemplu, planul contabil general francez din 1982 a rezervat contabilității de gestiune clasa a „9"-a din lista sa de conturi. Nomenclatorul conturilor componente ale acestei clase este structurat pe baza sistemului de clasificare zecimală conținând 10 grupe de conturi (de la 90 la 99), iar în cadrul fiecărei grupe 10 conturi colective numerotate de la 0 la 9 în poziția a treia a simbolului de 3 cifre.

Lista de conturi a planului contabil general francez recomandă un sistem de conturi destinat contabilității de gestiune care are următoarea structură generală la nivelul grupelor de conturi :

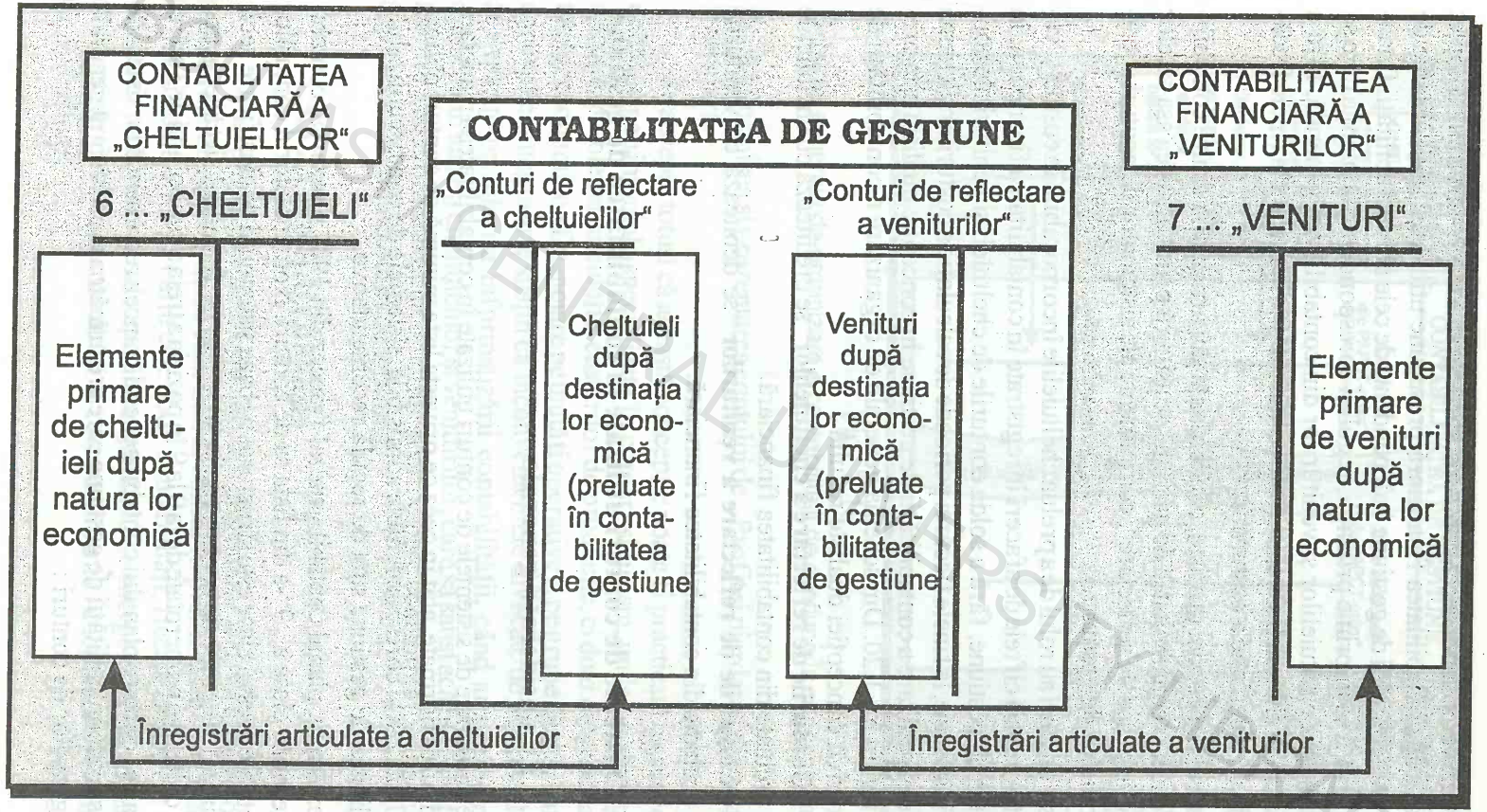
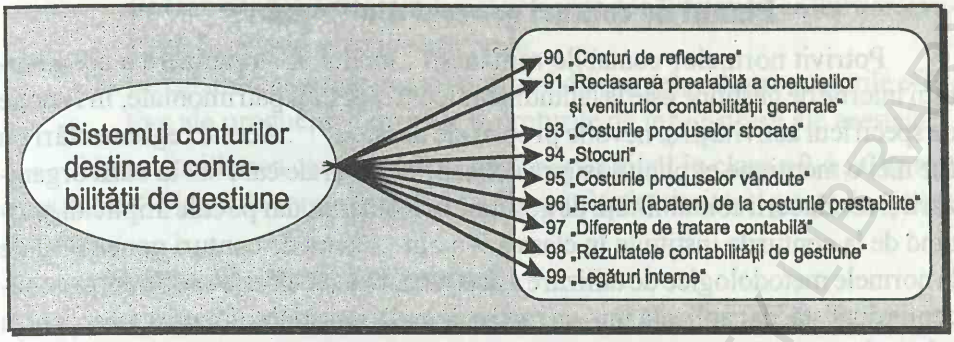


Fig. 1.20

Schema generală de organizare a contabilității de gestiune în concepție dualistă



În cea mai mare parte, dezvoltarea acestor grupe în conturi operaţionale este lăsată la latitudinea utilizatorilor care pot să şi le adapteze atât ca simbolizare cât şi ca denumire. De asemenea, elaboratorii planului contabil francez nu au stabilit norme unitare cu privire la conţinutul economic şi regulile de funcţionare a acestor conturi care, de asemenea, sunt lăsate la latitudinea utilizatorilor. Planul contabil general francez oferă doar soluţiile de principiu privind funcţionarea acestor conturi în diferite variante de organizare şi conducere a contabilităţii de gestiune. De asemenea, în funcţie de opţiunea utilizatorilor, aceste conturi pot funcţiona în partidă simplă sau în partidă dublă sau parţial în partidă simplă şi parţial în partidă dublă. În concluzie, elaboratorii acestui sistem de conturi s-au rezumat doar la :

a. stabilirea conţinutului economic al grupelor de conturi utilizate în contabilitatea de gestiune;

b. nominalizarea (stabilirea simbolurilor şi uneori a denumirilor) unui număr restrâns de conturi operaţionale care sunt destinate ca prin conţinutul lor economic să facă legătura cu unele conturi similare din contabilitatea financiară.

Singura restricţie care rezultă din prevederile şi recomandările planului contabil general francez, dar şi aceasta pe cale implicită, ar fi ca fiecărui cont operaţional ales de utilizatori să i se imprime reguli de funcţionare concordante cu conţinutul economic şi principiile de funcţionare a conturilor din grupa de conturi căreia îi aparţine.

1.3.4.2.Sistemul conturilor de gestiune instituit de Planul de conturi general din România

Potrivit normelor contabile româneşti „modul de organizare a contabilităţii interne de gestiune este la latitudinea fiecărei unităţi patrimoniale, în funcţie de specificul activităţii şi nevoile proprii ale acesteia“[13]. Aceste reglementări nu fac nici o menţiune explicită asupra concepţiei generale care stă la baza organizării şi conducerii contabilităţii de gestiune în România, dar pe cale implicită, pornind de la conturile instituite în clasa a 9-a din „Planul de conturi general“ şi de la normele metodologice de utilizare a acestora, rezultă că este vorba despre concepţia dualistă, dar aplicată într-un mod original, trunchiat şi simplist, care pentru a deveni operant în practica economică trebuie regândit, perfecţionat şi dezvoltat, atât din punct de vedere teoretic, cât şi practic-aplicativ, în funcţie de particularităţile şi profilul fiecărei ramuri de activitate din economia naţională.

Acţiuni de perfecţionare a contabilităţii de gestiune şi de adaptare a acesteia la specificul fiecărei unităţi patrimoniale sunt autorizate de însăşi actualele norme contabile, potrivit cărora „conturile interne de gestiune sunt destinate, în principal, înregistrării operaţiunilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie etc., decontarea producţiei, precum şi calculul costului de producţie efectiv al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv al producţiei în curs“..., dar, „... pe lângă conturile de cheltuieli pe destinaţii de calculaţie a costurilor pot fi utilizate conturi de venituri şi rezultate analitice corespunzătoare, în funcţie de opţiunea fiecărei unităţi patrimoniale“[14].

Planul de conturi general din România a rezervat, reglementar, pentru contabilitatea de gestiune un sistem minimal de conturi, a căror utilizare permite contabilizarea doar a următoarelor operaţiuni :

a. preluarea din contabilitatea financiară a cheltuielilor ce urmează a fi încorporate în costuri;

b. înregistrarea, urmărirea şi controlul cheltuielilor bugetate în structurile : 1) cheltuieli directe pe produse, acţiuni şi prestaţii turistice; 2) cheltuieli indirecte pe secţii, activităţi etc.;

c. înregistrarea, urmărirea şi controlul producţiei fabricate în decursul unei perioade de calculaţie a costurilor, în aşa-zisele preţuri de înregistrare care, în funcţie de opţiuni ar putea fi: costuri antecalculate (normate, standard etc.) sau preţuri de vânzare (en gross, en detail etc.);

---

13) * * *, Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 105, al. 2.

14) * * *, Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 105, al. 1 şi al. 3.

d. înregistrarea, urmărirea și controlul producției aflate în curs de execuție (fabricație), la sfârșitul unei perioade de calculație a costurilor, evaluată în costuri efective sau reale;

e. înregistrarea, urmărirea și controlul diferențelor dintre costurile efective ale producției fabricate și prețurile de înregistrare ale acesteia.

Pentru facilitarea contabilizării acestor operațiuni în clasa a 9-a „**Conturi de gestiune**" Planul de conturi general din România a instituit trei grupe de conturi și anume :

1. grupa **90** „**Decontări interne**"
2. grupa **92** „**Conturi de calculație**"
3. grupa **93** „**Costul producției**"

Se observă că din sistemul românesc al costurilor contabilității de gestiune lipsesc un număr însemnat de grupe de conturi, care în sistemele conturilor de gestiune uitlizate în țările occidentale, în special în Franța, au roluri și funcții contabile bine definite, cum ar fi :

a. grupa **91** „Conturi de reclasare a cheltuielilor și veniturilor contabilității financiare"
b. grupa **94** „Stocuri"
c. grupa **95** „Costurile producției vândute"
d. grupa **96** „Ecarturi asupra costurilor prestabilite"
e. grupa **97** „Diferențe de tratare contabilă"
f. grupa **98** „Conturi de rezultate ale contabilității interne de gestiune"
g. grupa **99** „Legături (decontări) interne"

De asemenea, în sistemul conturilor de gestiune recomandat de Planul contabil general francez, grupa 90 denumită „Conturi oglindă sau de reflectare" are un rol și funcție contabilă diferite de cele imprimate de normalizatorii români, cuprinzând patru subgrupe de conturi distincte, și anume :

1. conturi oglindă sau de reflectare a cheltuielilor;
2. conturi oglindă sau de reflectare a stocurilor;
3. conturi oglindă sau de reflectare a cumpărărilor de stocuri;
4. conturi oglindă sau de reflectare a veniturilor.

În concluzie, contabilitatea de gestiune în România este discutabilă, iar modelul prevăzut de actualele norme contabile este neoperațional în practica concretă a unităților patrimoniale, în general, și a celor specializate în comerț și turism, în special. Prin urmare unitățile patrimoniale specializate în comerț și turism, care doresc să-și organizeze și conducă o contabilitate de gestiune, trebuie să-și elaboreze studii proprii sau să apeleze la specialiști sau unități specializate în adoptarea și implementarea unui model propriu al contabilității de gestiune grefat, eventual.

pe cel reglementat de normele contabile în vigoare (pe care îl prezentăm în paragrafele următoare).

1.3.4.3. Contabilitatea decontărilor interne

În grupa 90 „Decontări interne" s-au constituit trei conturi şi anume :

1. 901 „Decontări interne privind cheltuielile"
2. 902 „Decontări interne privind producţia obţinută"
3. 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ"

Fiecare din aceste conturi au roluri şi de funcţii contabile distincte.

a. Contul **901 „Decontări interne privind cheltuielile"** are, prin corespondenţele contabile care i s-au stabilit, roluri şi funcţii contabile distincte şi anume:

a1. Creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile" joacă rolul unui cont oglindă sau de reflectare a cheltuielilor preluate din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune, în corespondenţă cu debitul conturilor de calculaţie în funcţie de clasificarea cheltuielilor în directe şi indirecte, concomitent cu individualizarea cheltuielilor directe pe produse, acţiuni şi prestaţii turistice, iar a celor indirecte pe secţii, activităţi etc.

Formula contabilă este :

%	=	901 „Decontări interne privind cheltuielile"	x
921 „Cheltuielile activităţii de bază"			x
922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare"			x
923 „Cheltuieli indirecte de producţie"			x
924 „Cheltuieli generale de administraţie"			x
925 „Cheltuieli de desfacere"			x
x		x	

a2. Debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile" preia la sfârşitul perioadei de calculaţie a costurilor, de regulă luna calendaristică, preţul de înregistrare a produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, precum şi diferenţele dintre preţurile de înregistrare şi costurile efective ale produselor, lucrărilor şi serviciilor, prin creditul conturilor : 931 „Costul producţiei obţinute" şi 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ".

Formula contabilă este :

BCU „ASE" CENTRALA VIRTUALA LIBRARY

x

901„Decontări interne privind cheltuielile“	=	%	CE[15]
		931„Costul producţiei obţinute“	Pv*
		903„Decontări interne privind diferenţele de preţ“	± Δ P *

x

În aceste condiţii, debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile“ poate juca rolul unui „cont de rezultate“ al contabilităţii de gestiune, mai ales dacă este dezvoltat în analitic pe produse, lucrări sau servicii, iar preţul de înregistrare utilizat este preţul de înregistrare negociat prin contracte.

În aceste ipoteze debitul fiecărui cont analitic al contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile“, descrise pe fiecare produs, lucrare sau serviciu, ar indica costul efectiv al acestora (**CE**) în structura preţ de vânzare (**Pv**) la care se adaugă algebric rezultatul economico - financiar, respectiv, profitul (± Δ P *) realizate pe fiecare produs, lucrare sau serviciu.

Rolul şi funcţiile contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile“ sunt reprezentate schematic în figura nr. 1.21.

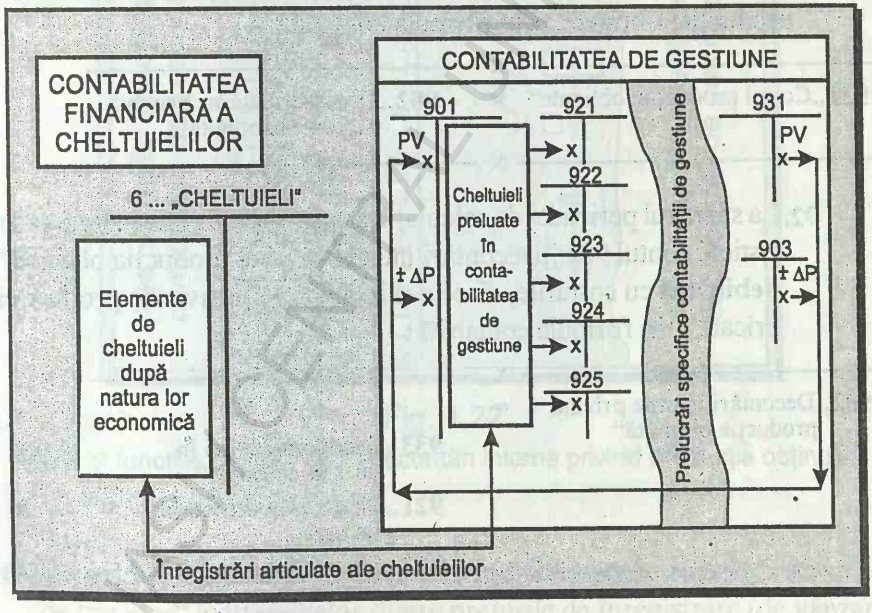


Fig. 1.21

Rolul şi funcţiile contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile“

15) CE - costuri efective; Pv- preţuri de vânzare;
± Δ P - diferenţe dintre preţurile de înregistrare şi costurile efective.

b. Contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" are rolul de a compara prețurile la înregistrare, de regulă cele de vânzare, ale produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate cu costurile efective ale acestora preluate din conturile de calculație, cu ajutorul cărora costurile efective au fost înregistrate, urmărite și controlate prin „metoda bugetelor de cheltuieli" în structura cheltuieli directe „bugetate" pe produse, lucrări sau servicii și cheltuieli indirecte „bugetate" pe secții, activități etc. Deci, cu ajutorul acestui cont se calculează diferențele dintre prețurile de înregistrare și costurile efective.

Dacă acest cont este detaliat în analitice deschise pe fiecare produs fabricat, lucrare executată sau serviciu prestat, joacă rolul unui „cont de rezultate al contabilității de gestiune", în care informația contabilă este structurată potrivit următoarelor corespondențe contabile :

b1. În timpul perioadei de calculație a costurilor, de obicei luna calendaristică, contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" **se creditează** cu prețul de înregistrare, de regulă prețul de vânzare (**Pv**) al producției obținute, prin formula contabilă :

931 „Costul producției obținute"	=	**902** „Decontări interne privind producția obținută"	**Pv**

b2. La sfârșitul perioadei de calculație a costurilor, de obicei luna calendaristică, contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" **se debitează** cu costurile, directe și indirecte, efective ale producției fabricate prin formula contabilă :

902 „Decontări interne privind producția obținută"	=	%	x
		933 „Costul producției în curs de execuție"	x
		921 „Cheltuielile activității de bază"	x
		922 „Cheltuielile activităților auxiliare"	x
		923 „Cheltuieli indirecte de producție"	x
		924 „Cheltuieli generale de administrație"	x
		925 „Cheltuieli de desfacere"	x

BCU IAȘI CENTRU PATRIMONIU DIGITAL

b3. În urma acestor înregistrări **soldul** contului 902 „Decontări interne privind producția obținută" reprezintă diferențele dintre prețurile de înregistrare, de regulă prețul de vânzare (Pv) și costurile efective (CE) ale produselor fabricate, lucrărilor efectuate sau serviciilor prestate, (respectiv ± Δ P) cu care se creditează, prin formula contabilă :

		x		
903„Decontări interne privind diferențele de preț"	=		**902**„Decontări interne privind producția obținută"	± Δ P
		x		

Această filieră de înregistrări asigură soldarea contului 902 „Decontări interne privind producția obținută" la finele fiecărei perioade de calculație a costurilor.

Rolul și funcțiile acestui cont sunt reprezentate schematic în figura 1.22.

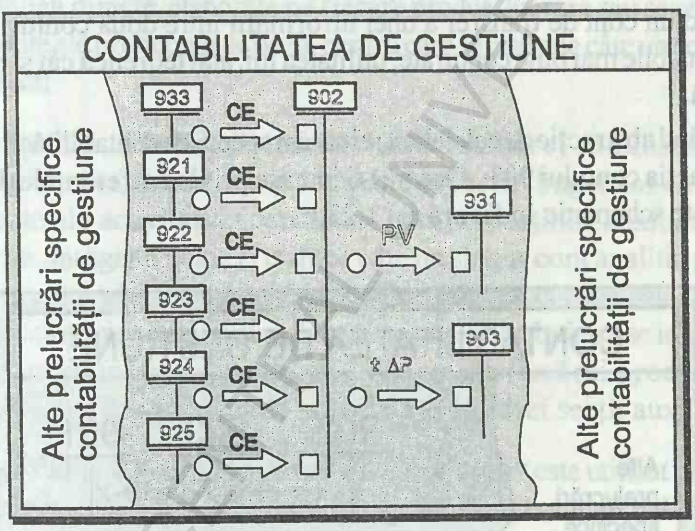


Fig. 1.22

Rolul și funcțiile contului 902 „Decontări interne privind producția obținută"

c. Contul **903 „Decontări interne privind diferențele de preț"** este un „cont de transfer" a diferențelor dintre prețurile de înregistrare (de vânzare) și costurile efective ale producției fabricate, între contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" cu ajutorul căruia s-au calculat aceste diferențe și debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile". Este utilizat numai la sfârșitul perioadei de calculație (lunii calendaristice), având următoarele corespondențe contabile, în urma cărora se soldează :

c1. Se debitează cu diferenţele dintre preţurile de înregistrare (de vânzare) şi costurile efective oferite producţiei terminate (± Δ P) prin formula contabilă :

x		x	
903,,Decontări interne privind diferenţele de preţ"	=	**902**,,Decontări interne privind producţia obţinută"	± Δ P
x		x	

c2. Se creditează, concomitent, cu aceleaşi diferenţe prin formula contabilă:

x		x	
901,,Decontări interne privind cheltuielile"	=	**903**,,Decontări interne privind diferenţele de preţ"	± Δ P*
x		x	

Fiind un cont de transfer a unei informaţii între două conturi cu roluri şi funcţii contabile mai bine conturate, utilitatea lui, atât teoretică cât şi practică este discutabilă.

Făcând abstracţie de celelalte prelucrări specifice contabilităţii de gestiune, rolul şi funcţia contului 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ" sunt reprezentate schematic în figura nr. 1.23. :

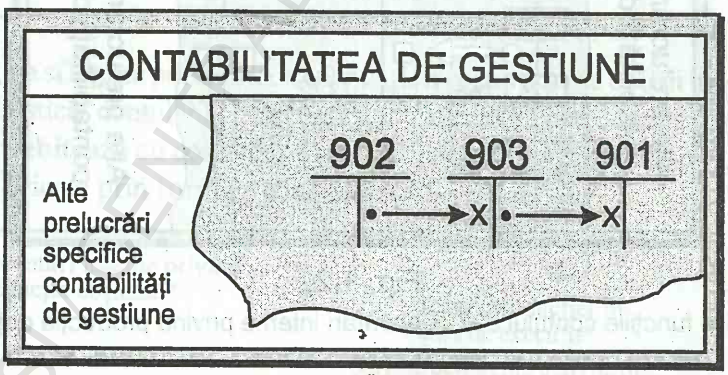


Fig. 1.23

Rolul şi funcţiile contului 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ"

BCU IASI - FONDUL CENTRAL UNIVERSITAR LIBRARY

1.3.4.4.Rolul şi funcţiile conturilor de calculaţie

În grupa 92 „Conturi de calculaţie" s-au instituit cinci conturi operaţionale şi anume :

1. 921 „Cheltuielile activităţii de bază"
2. 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare"
3. 923 „Cheltuieli indirecte de producţie"
4. 924 „Cheltuieli generale de administraţie"
5. 925 „Cheltuieli de desfacere"

a. Contul **921 „Cheltuielile activităţii de bază"** se utilizează pentru înregistrarea, urmărirea şi controlul, în contabilitatea de gestiune, a bugetelor de cheltuieli directe, elaborate pe fiecare produs, lucrare sau serviciu, componente ale producţiei de bază, pentru care se instituie câte un cont analitic distinct;

b. Contul **922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare"** se utilizează pentru înregistrarea, urmărirea şi controlul execuţiei bugetelor de cheltuieli directe ale activităţilor auxiliare. În cazul secţiilor auxiliare cu producţie omogenă poate fi utilizat câte un singur cont analitic pentru înregistrarea globală atât a cheltuielilor directe, cât şi a celor indirecte, iar în cazul producţiei auxiliare neomogene trebuie să se instituie conturi analitice pentru cheltuielile directe ale fiecărui produs, lucru şi serviciu ce fac obiectul de activitate al fiecărei secţii auxiliare.

c. Contul **923 „Cheltuieli indirecte de producţie"** este utilizat pentru înregistrarea, urmărirea şi controlul bugetelor de cheltuieli indirecte cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi a cheltuielilor comune ale fiecărei secţii de bază şi/sau auxiliare.

d. Contul **924 „Cheltuieli generale de administraţie"** se utilizează pentru înregistrarea, urmărirea şi controlul bugetului cheltuielilor administrativ-gospodăreşti, de organizare şi conducere a unităţii, care sunt dublu indirecte, atât faţă de produsele fabricate, lucrările executate şi serviciile prestate, cât şi faţă de substructurile organizatorice : secţii, ateliere etc., în care acestea se obţin.

e. Contul **925 „Cheltuieli de desfacere"** se utilizează pentru înregistrarea, urmărirea şi controlul global sau pe unităţi operative a cheltuielilor efectuate în legătură cu desfacerea producţiei, cum ar fi : cheltuielile cu ambalarea produselor după predarea lor la magazie; cheltuieli de transport

când mărfurile circulă pe cheltuiala producătorului; cheltuieli de manipulare, depozitare, înmagazinare, conservare, asigurare şi perisabilităţi legale şi alte cheltuieli legate de desfacerea producţiei marfă fabricate.

Toate aceste conturi se debitează în cursul unei perioade de calculaţie a costurilor (luni calendaristice) prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile" cu cheltuielile efective, directe şi indirecte, preluate din contabilitatea financiară.

Formula contabilă este :

	%	=	**901**„Decontări interne privind cheltuielile"	x
921„Cheltuielile activităţii de bază"				x
922„Cheltuielile activităţilor auxiliare"				x
923„Cheltuieli indirecte de producţie"				x
924„Cheltuieli generale de administraţie"				x
925„Cheltuieli de desfacere"				x
	x			

La sfârşitul perioadei de calculaţie (luni calendaristice) se separă, prin metoda directă (inventariere) sau indirectă (contabilă), din totalul cheltuielilor efective, cheltuielile aferente producţiei neterminate care se înregistrează, prin formula contabilă :

	x			
933„Costul producţiei în curs de execuţie"	=	%		x
		921„Cheltuielile activităţii de bază"		x
		922„Cheltuielile activităţilor auxiliare"		x
		923„Cheltuieli indirecte de producţie"		x
		924„Cheltuieli generale de administraţie"		x
		925„Cheltuieli de desfacere"		x
	x			

În urma acestei separări a cheltuielilor efective (directe şi indirecte) aferente producţiei neterminate, soldurile conturilor din grupa 92 „Conturi de calculaţie" reflectă cheltuielile efective aferente producţiei terminate, care se transloca în structura pe produse fabricate, lucrări executate şi servicii prestate în debitul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută", prin formula contabilă :

USAMV IAŞI / CENTRUL UNIVERSITAR

902 „Decontări interne privind producția obținută"	=	%	x
		921 „Cheltuielile activității de bază"	x
		922 „Cheltuielile activităților auxiliare"	x
		923 „Cheltuieli indirecte de producție"	x
		924 „Cheltuieli generale de administrație"	x
		925 „Cheltuieli de desfacere"	x
	x		

Schematic, rolul și funcțiile conturilor de calculație sunt prezentate în figura nr. 1.24. :

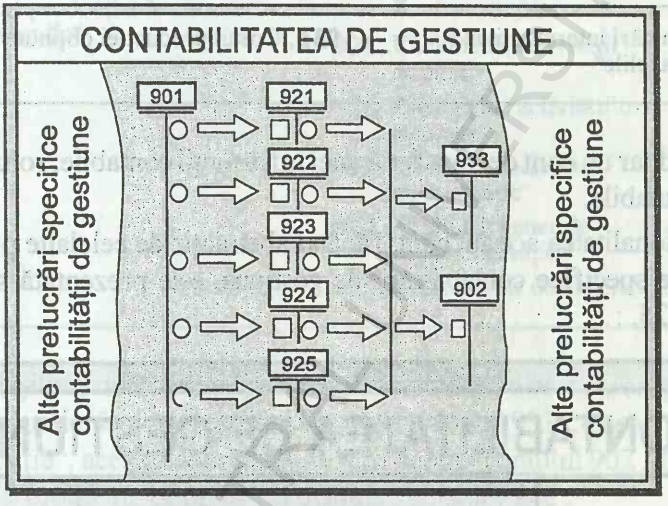


Fig. 1.24
Rolul și funcțiile conturilor de calculație

1.3.4.5.Contabilitatea costului producției

În grupa 93 „Costul producției" s-au instituit două conturi „tranzitorii" ale informației furnizate de contabilitatea de gestiune și anume :

1. 931 „Costul producției obținute"
2. 933 „Costul producției în curs de execuție"

1. Contul **931 „Costul producției obținute"** este utilizat pentru „tranzitarea" prețului de înregistrare (vânzare) al producției obținute între contu 902 „Decontări interne privind producția obținută" și contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile". Deci, contul 931 „Costul producției

obţinute" se debitează, în cursul perioadei de calculaţie (luni calendaristice), pe măsura obţinerii producţiei, cu preţul de înregistrare (vânzare) a acesteia (**Pv**), prin formula contabilă :

	x			
931„Costul producţiei obţinute"	=	**902**„Decontări interne privind producţia obţinută"		**Pv**
	x			

Se creditează la sfârşitul perioadei de calculaţie (luni calendaristice) prin translocarea soldului său în debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile", prin formula contabilă :

	x			
901„Decontări interne privind cheltuielile"	=	**931**„Costul producţiei obţinute"		**Pv**
	x			

Fiind doar un cont de transfer a unei informaţii contabile, rolul şi utilitatea lui sunt discutabile.

Funcţionalitatea acestui cont, făcând abstracţie de celelalte prelucrări informaţionale specifice contabilităţii de gestiune, este prezentată schematic în figura nr. 1.25. :

Fig. 1.25
Funcţionalitatea contului 931 „Costul producţiei obţinute"

2. Contul 933 **„Costul producţiei în curs de execuţie“** se utilizează numai la sfârşitul perioadelor de calculaţie (luni calendaristice) pentru a separa cheltuielile efective (directe şi indirecte) ale producţiei neterminate de cele aferente producţiei terminate.

Recapitulând unele corespondenţe contabile care au mai fost prezentate în subparagrafele anterioare, reamintim că acest cont se debitează cu cheltuielile efective, directe şi indirecte, aferente producţiei neterminate, prin formula contabilă :

933,,Costul producţiei în curs de execuţie“	=	%	x
		921,,Cheltuielile activităţii de bază“	x
		922,,Cheltuielile activităţilor auxiliare“	x
		923,,Cheltuieli indirecte de producţie“	x
		924,,Cheltuieli generale de administraţie“	x
		925,,Cheltuieli de desfacere“	x

La sfârşitul următoarelor perioade de calculaţie a costurilor, pe măsura finalizării producţiei în curs, separate anterior în contul 933 ,,Costul producţiei în curs de execuţie“, acestea se creditează prin debitul contului 902 ,,Decontări interne privind producţia obţinută“. Formula contabilă este :

902,,Decontări interne privind producţia obţinută“	=	**933**,,Costul producţiei în curs de execuţie“	x

Schematic, funcţionalitatea contului 933 ,,Costul producţiei în curs de execuţie“ este prezentată în figura nr. 1.26. :

Sintetizând cele prezentate în subparagrafele anterioare, o schemă generală de organizare a contabilităţii de gestiune în versiune românească este prezentată în figura nr. 1.27. din pagina 57 :

Din această schemă generală rezultă aparent că, toate conturile contabilităţii de gestiune se închid la sfârşitul perioadelor de calculaţie a costurilor, de regulă, sfârşitul lunilor calendaristice. Aceasta, însă, se întâmplă numai în cazul inexistenţei producţiei neterminate.

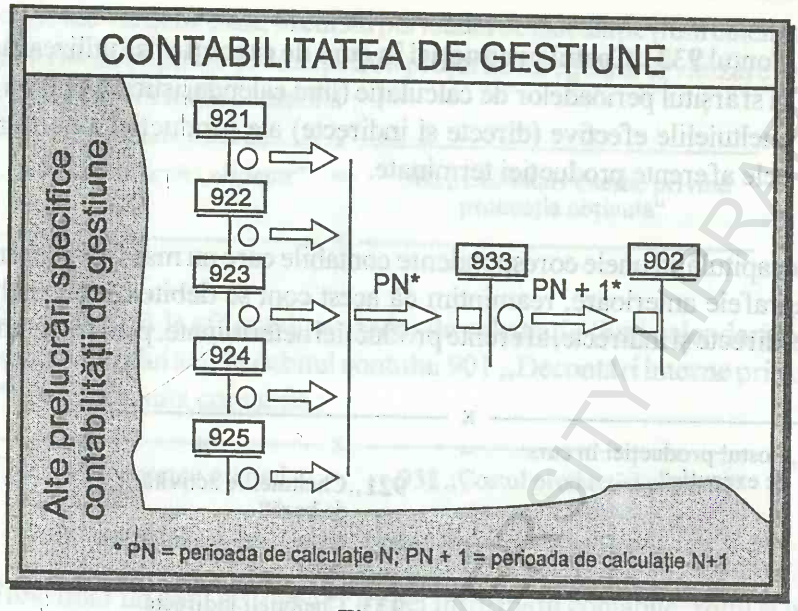


Fig. 1.26

Funcționalitatea contului „Costul producției în curs de execuție"

În cazul existenței producției neterminate rămân nesoldate :

- Contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile" cu sold creditor;
- Contul 933 „Costul producției în curs de execuție" cu sold debitor.

Ambele solduri reflectă aceeași informație contabilă și anume : cheltuielile efective, directe și indirecte, aferente producției neterminate.

Grefat pe această schemă generală de organizare a contabilității de gestiune în capitolele următoare vor fi prezentate și analizate soluții și tehnici concrete în condițiile influenței principalilor factori specifici care caracterizează activitatea în aceste subramuri ale sectorului terțiar.

1.4. Tendințe actuale în contabilitatea de gestiune

Direcțiile de cercetare, dezvoltare și perfecționare a contabilității de gestiune trebuie să se situeze cu pregnanță în domeniul evidențierii costurilor generate de cercetarea performanțelor economice și sociale ale organizațiilor publice și/sau private. În acest context, printre principalii factori care impun noi dezvoltări și perfecționări ale contabilității de gestiune pot fi enumerați :

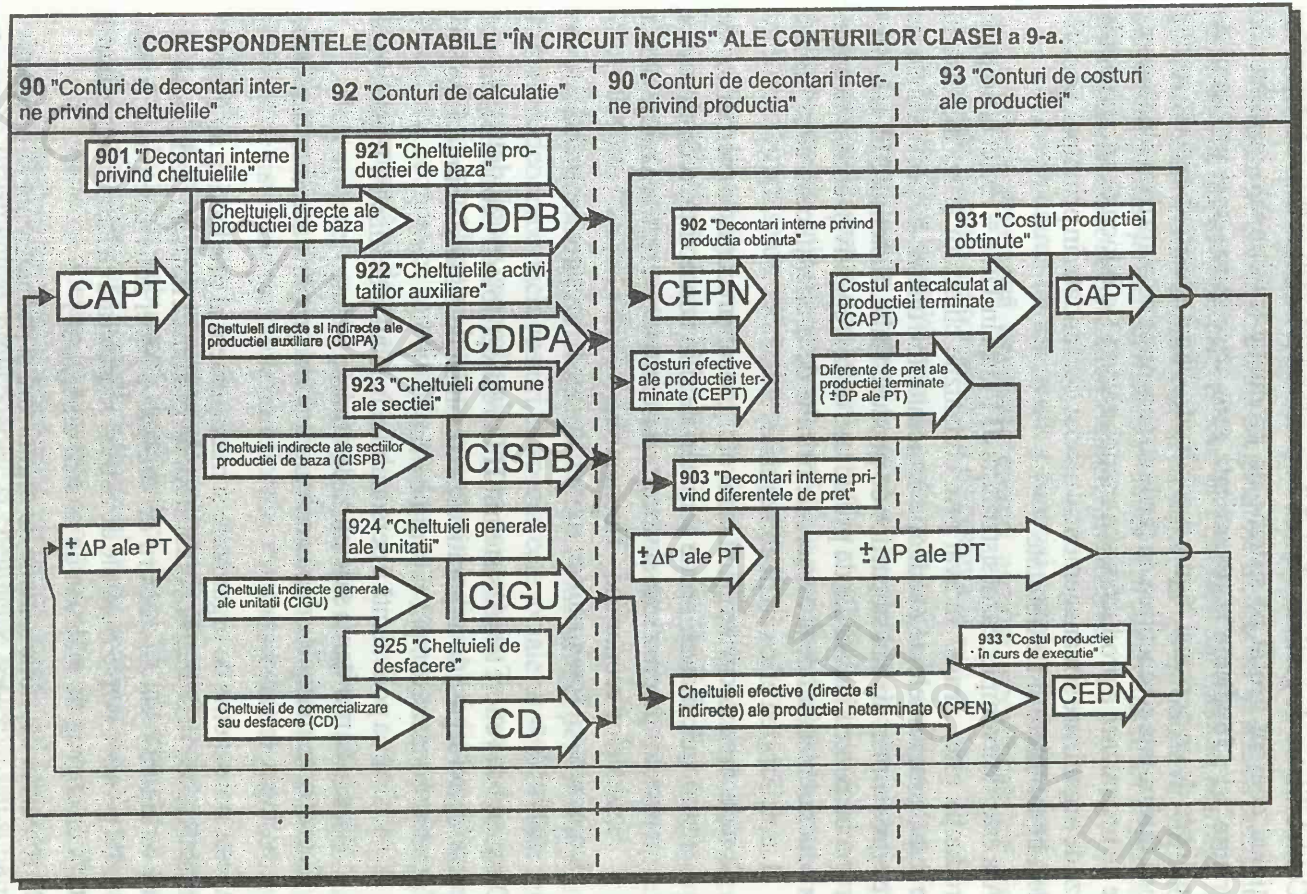


Fig. 1.27

Modelul general de organizare a contabilității de gestiune

a. Apariţia noilor tipuri de organizare şi management modern ale producţiei şi vânzărilor.

Contabilitatea de gestiune clasică s-a conturat şi închegat într-un sistem informaţional coerent grefat pe sisteme de producţie tradiţionale inspirate din **„taylorisme"** şi **„fordisme"** caracterizate prin organizarea unei producţii de masă realizate de un personal îngust specializat, obligat adesea să execute sarcini de muncă fărâmiţate şi repetitive. În ţările cu economie de piaţă dezvoltată aceste sisteme de organizare a producţiei şi a muncii tind să fie înlocuite cu principiile japoneze de organizare şi management al producţiei fondate, în principal, pe noţiunile de adaptabilitate şi flexibilitate.

Aşa este, de exemplu, cazul sistemului **JIT** (Just in Time = Exact la timp) în care producţia este **„trasă"** în aval prin comenzile clienţilor şi nu împinsă în amonte după programele de producţie întocmite în funcţie de previziunile de vânzare ajustate prin nivelul stocurilor de produse finite. Sistemul **JIT** este pretabil în special pentru industriile de prelucrare de tip repetitiv şi constă în angajarea producţiei plecând de la comenzile primite de la clienţi, ceea ce permite :

1. ameliorarea eficacităţii comerciale;
2. reducerea stocurilor până la nivelul **„zero"** precum şi a pierderilor de manoperă, materii prime şi materiale şi în consecinţă, o diminuare a costurilor de producţie şi stocaj, concomitent cu creşterea marjelor şi a rezultatelor economico - financiare;
3. diminuarea fondurilor de rulment şi, deci, o creştere a rentabilităţii capitalurilor.

Din punct de vedere tehnic sistemul **JIT** are drept obiectiv concilierea celor două constrângeri legate de imperativele economiei de piaţă şi anume flexibilitatea şi productivitatea care pot fi reunite prin :

1. calificarea polivalentă a personalului în locul specializării înguste care duce la fărâmiţarea sarcinilor de muncă;
2. gruparea maşinilor după analogie în locul grupării acestora după tehnologia de fabricaţie.

Aceste noi sisteme de organizare şi management al producţiei, au drept efect reintroducerea în discuţia contabilităţii de gestiune a noţiunii tradiţionale de „secţiune omogenă" sau de „centru de analiză" a cărei activitate poate fi însă comensurată printr-o singură unitate de muncă considerată ca fiind unica măsură a activităţii unui grup de mijloace de muncă omogene.

De remarcat că, noile sisteme de organizare şi management al producţiei vizează în primul rând reducerea costurilor indirecte în timp ce sistemele tradiţionale vizau prioritar reducerea costurilor directe. Aceasta deoarece se constată că sub influenţa utilizării maşinilor polivalente din ce în ce mai sofisticate

şi larg controlate de informatică, ponderea cheltuielilor directe în totalul costurilor se reduce considerabil. Este, de asemenea, necesar ca teoria şi practica contabilă să pună sub control costurile sectorului terţiar al întreprinderii considerate, până nu demult, ca fiind fixe şi discreţionare.

În acest sens contabilitatea de gestiune trebuie să găsească soluţiile pertinente pentru transformarea centrelor de cheltuieli ale funcţiei administrative şi ale sectorului terţiar considerate tradiţional ca „improductive" în adevărate „centre de producţie" astfel încât activitatea şi productivitatea lor să poată fi controlate similar celor aparţinând funcţiei productive.

b. Accentuarea tot mai acută a funcţiei sociale a întreprinderii moderne, care generează aşa-zisele costuri ascunse, neexplicate de sistemele tradiţionale ale contabilităţii de gestiune.

Prin tradiţie, contabilitatea de gestiune de tip clasic, indiferent că a fost concepută şi organizată în termenii costurilor complete sau a costurilor parţiale s-a axat pe înregistrarea şi urmărirea costurilor angajate de întreprindere pentru realizarea funcţiei sale economice constând în principal din producerea şi comercializarea produselor, lucrărilor şi serviciilor.

Dar în condiţiile concurenţiale actuale din ţările cu economie dezvoltată, un diagnostic al stării unei întreprinderi, nu mai poate fi limitat doar la evaluarea financiară, ci se impune tot mai mult aprecierea performanţei întreprinderii pentru realizarea funcţiei sale sociale.

Această mutaţie ridică noi dificultăţi în măsurarea performanţelor întreprinderii, deoarece unele costuri, în special cele sociale nu sunt explicit reflectate nici în contabilitatea generală, nici în cea de gestiune. Teoretic, dilema a fost rezolvată prin introducerea în teoria economică a distincţiei dintre costurile contabile şi cele economice acreditându-se ideea că acestea din urmă trebuie să stea la baza fundamentării deciziei.

Prin urmare, contabilităţii de gestiune trebuie să i se aducă noi dezvoltări şi perfecţionări care să permită înregistrarea cât mai riguroasă a costurilor neexplicitate de sistemele contabile tradiţionale. Printre aceste categorii de costuri pot fi amintite :

1. **Costurile de oportunitate**, definite de unii autori prin opoziţie cu „costurile de debursare", prin acestea din urmă înţelegându-se totalitatea cheltuielilor făcute de întreprindere în contrapartidă directă sau indirectă cu o ieşire de numerar. Contabilitatea de gestiune a introdus de mult în sistemul său elemente de costuri de oportunitate cum ar fi : amortismentele, provizioanele şi cheltuielile supletive sau suplimentare. Actualmente teoria costurilor de oportunitate cunoaşte o nouă dezvoltare, acreditându-se ideea că, prin adevăratele costuri de oportunitate

trebuie să se înțeleagă „costul ocaziilor pierdute", respectiv „costul unui profit realizat".

Luarea în considerare a acestor costuri în fundamentarea deciziilor se justifică prin faptul că factori de producție sunt limitați și nu pot fi utilizați la un moment dat, decât într-o singură combinație posibilă. Odată aleasă o posibilitate de utilizare, costul de oportunitate în accepțiunea de „cost al profitului nerealizat" este egal cu diferența dintre valoarea maximală teoretică pe care ar fi generat-o cea mai bună combinație posibilă de utilizare a factorilor de producție și valoarea efectivă produsă de combinația aleasă.

2. **Costurile de disfuncționalitate** ale unității patrimoniale, considerate a fi egale cu ecartul sau suma ecarturilor rezultând dintr-o funcționare reală diferită a unității patrimoniale, față de cea așteptată (ideală). Se apreciază că funcționarea ideală a unei unități patrimoniale este aceea care permite realizarea obiectivelor sale, ținând cont de constrângerile sociale, psihologice și fiziologice atât individuale cât și colective ale personalului angajat. Factorii de disfuncționalitate cel mai des întâlniți sunt: absenteismul de la locul de muncă, rotația personalului, calitatea necorespunzătoare a producției, accidentele de muncă etc.

Influența acestor factori de disfuncționalitate poate fi determinată prin evaluarea producției suplimentare care ar fi putut fi obținută dacă disfuncționalitățile respective ar fi avut o valoare netă egală cu o valoare considerată normală sau standard. Din punct de vedere practic al contabilității de gestiune, costurile de disfuncționalitate ar putea fi calculate și înregistrate sub forma cheltuielilor salariale cuvenite absenților de la locul de muncă, cheltuielilor salariale ale supra - efectivului de salariați cvasiprezenți la lucru, cheltuielilor cu suprasalariile înlocuitorilor supra - calificați chemați la lucru în locul celor absenți etc.

Într-o concepție dinamică, determinarea costurilor ascunse poate fi abordată și sub forma „costurilor ocazionale amânate", respectiv a profitului pierdut ca urmare a nerealizării unei activități, produs, lucrare sau serviciu la timpul oportun.

CAPITOLUL 2

PARTICULARITĂȚI ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ÎN COMERȚ ȘI TURISM

2.1. Particularitățile circuitului material în unitățile patrimoniale în comerț și turism

Unitățile patrimoniale specializate în comerț și turism au rolul de intermediere între producători și consumatori. Componente principale ale sectorului terțiar, comerțul și turismul sunt un ansamblu de activități prin care se stabilesc legături permanente între producători și consumatori, concretizate, de regulă, în scopul revânzării lor. De regulă, drumul urmat de bunurile materiale în aceste sectoare de activitate se circumscriu relației prezentate în figura nr. 2.1.

Fig. 2.1
Circuitul material în comerț și turism

1. **Aprovizionarea** este, în esență, actul de comerț în urma căruia se trece din proprietatea producătorului în proprietatea comerciantului, în baza unui contract de vânzare-cumpărare ale cărui elemente esențiale sunt cantitatea și prețul de cumpărare. Din punct de vedere fiscal[1] transferul proprietății mărfurilor de la vânzător la cumpărător are loc în momentul emiterii facturii sau chitanței fiscale. Comparând momentul transferului proprietății cu momentul intrării efective, pe bază de recepție a mărfurilor în patrimoniul unităților comerciale pot fi identificate :

1) *** Ordonanța Guvernului României nr. 3/1992 și HGR nr. 406/1992 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței nr. 3/1992 referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

a. mărfurile recepționate și achitate la intrarea lor în patrimoniu;

b. mărfurile recepționate și neachitate dar facturate la intrarea lor în patrimoniu;

c. mărfurile recepționate, achitate și nefacturate la intrarea lor în patrimoniu.

2. **Stocarea** constă în procesul de formare a rezervelor de mărfuri destinate asigurării continuității vânzărilor. Stocurile constituie elementul patrimonial principal și preponderent al unității patrimoniale specializate în comerț și obiectul calculației costurilor de aprovizionare a mărfurilor vândute. În raport cu un exercițiu de exploatare, stocul de mărfuri poate fi inițial (S_i) sau final (S_f).

3. **Vânzarea** este în esență actul de comerț în urma căreia marfa trece din proprietatea comerciantului în proprietatea consumatorului final, al clientului, în baza unui acord „tacit" asupra prețului de vânzare. În principiu, momentul vânzării coincide cu cel al facturării și încasării mărfurilor, dar practic, similar aprovizionării, pot să apară :

a. mărfuri vândute și încasate la momentul ieșirii din patrimoniu;

b. mărfuri livrate, dar nefacturate;

c. mărfuri vândute (facturate), dar nelivrate.

Cele trei elemente ale circuitului material specifice comerțului ($A \Rightarrow S \Rightarrow V$) se intercondiționează reciproc în relația „balanței fluxului (circulației) mărfurilor" și anume :

$$S_i + A = V + S_f$$

în care :

S_i = stoc inițial;

A = aprovizionări;

V = vânzări;

S_f = stoc final.

Balanța fluxului sau circulației mărfurilor permite determinarea mărimii oricărui element (S_i; A; V; S_f) în condițiile cunoașterii oricăror celorlalte trei, de unde variabilitatea posibilităților practice de conducere și organizare a contabilității de gestiune în comerț.

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

De remarcat, că balanța fluxurilor sau circulației mărfurilor modelează circuitul material esențial din unitățile patrimoniale specializate în comerț, practic întâlnindu-se o multitudine de situații concrete, dintre care cele mai semnificative, urmează a fi tratate în capitolele următoare.

2.2. Profilul activității unităților patrimoniale specializate în comerț și turism.

După profitul de bază al unităților patrimoniale specializate în comerț și turism, ele se pot regrupa în :

a. Unitățile patrimoniale specializate în comerțul en gros sau cu ridicata;

b. Unitățile patrimoniale specializate în comerțul en detail sau cu amănuntul;

c. Unitățile patrimoniale mixte, en gros și en detail;

d. Unitățile patrimoniale specializate în alimentația publică în cadrul cărora activitatea de producție (laboratoare de cofetărie, patiserii, etc.) se combină cu cea de desfacere (baruri, restaurante, bufete, crame, braserii, bodegi etc.);

e. Unități patrimoniale specializate în turism al căror profil este puternic influențat de unele caracteristici esențiale ale produsului turistic.

Caracteristicile produsului turistic se regăsesc în activitatea unităților patrimoniale specializate în organizarea de acțiuni turistice, cum ar fi : excursii interne și externe, vacanțe, sejururi de tratament și odihnă, participări la congrese, conferințe, manifestări sportive etc.. În cazul acestor unități patrimoniale circuitul valorilor materiale se particularizează în fluxul bănesc generat de :

a. Încasarea (Î) în avans a contravalorii valorii acțiunilor turistice;

b. Plata (P) subproduselor turistice : masă, cazare, transport etc. solicitate de participanții la acțiunea turistică;

c. Diferențele dintre încasările și plățile efectuate de o unitate patrimonială organizatoare de acțiuni turistice (Î-P) reprezintă comisionul (C) acestora.

În aceste condiții balanța fluxului acțiunilor turistice devine :

$$\hat{I} = P + C$$

Desigur că, diversitatea acțiunilor concrete desfășurate de unitățile patrimoniale specializate în turism, pot pune în evidență și alte caracteristici ale produsului turistic, cu implicații mai mult sau mai puțin semnificative, asupra organizării și conducerii contabilității de gestiune ale acestora.

d. Unitățile patrimoniale complexe care combină în diverse grade de integrare profilurile unităților patrimoniale specializate, prezentate anterior.

2.3. Structurile de prețuri și tarife practicate de unitățile patrimoniale din comerț și turism

Potrivit specialiștilor[2] contabilitatea conține un mare paradox care constă în contradicția dintre următoarele două afirmații :

1. Pe de o parte, cifrele contabile sunt riguroase, exacte și precise, ceea ce constituie premiza fiabilității științei și tehnicii contabile în timp și spațiu;
2. Pe de altă parte și concomitent valorile care provin și se reflectă în cifrele contabile sunt variabile în timp deoarece fenomenele și procesele economice nu pot fi măsurate cu certitudine, ci doar estimate.

Pentru rezolvarea acestui paradox au fost elaborate teorii, principii, tehnici și soluții de evaluare a elementelor patrimoniale în diferite momente ale circuitului economic dintre care „patru momente" au implicații majore, directe sau indirecte, asupra contabilității și anume: 1) momentul intrării în patrimoniu; 2) momentul ieșirii din patrimoniu; 3) momentul inventarului și 4) momentul întocmirii lucrărilor de sinteză contabilă, respectiv, închiderii exercițiului financiar. Dacă aceste momente vizează cu predilecție contabilitatea financiară, evaluările în contabilitatea de gestiune sunt mult influențate de specificul ramurii și profilul activităților.

Astfel, în contabilitatea de gestiune a circulației mărfurilor se operează cu structuri și substructuri de prețuri specifice stadiilor fluxului comercial prezentate în figura nr. 2.2.

---

2) Dumitra M., Negruțiu M., Noul sistem de contabilitate în comerț și turism, București, 1994, pag. 24

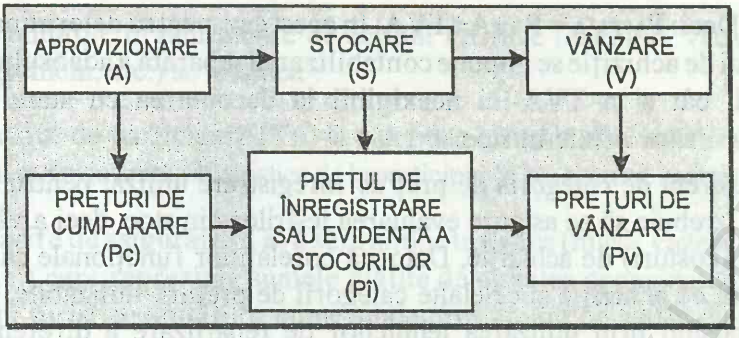


Fig. 2.2

Structuri de prețuri și tarife specifice stadiilor fluxului comercial.

1. Prețurile de cumpărare (**Pc**) reprezintă echivalentul bănesc plătit de unitățile comerciale producătoare pentru mărfuri furnizate. Aceste prețuri se caracterizează prin : negociabilitate între comercianți și producători cu ocazia încheierii contractelor de vânzare și cumpărare și prin fluctuație în funcție de raportul cerere-ofertă și de puterea de cumpărare a monedei naționale.

2. Prețurile de înregistrare sau de evidență a stocurilor (**Pî**) trebuie să asigure evaluarea în orice moment a stocurilor de mărfuri existente și determinarea cât mai corectă a rezultatului economico - financiar. Oscilând, de regulă, între prețurile de cumpărare și cele de vânzare, în practica unităților comerciale s-au conturat următoarele categorii de prețuri de înregistrare sau evidență a stocurilor :

   a. Prețul (costul) de achiziție (**Pa**) format din prețul de cumpărare (**Pc**) și cheltuielile de aprovizionare (**Cha**). Deci : **Pa = Pc+Cha.**

   b. Prețul standard, constant pe o anumită perioadă de timp, de regulă, un exercițiu financiar. În condițiile utilizării acestui preț pentru evidența stocurilor se impune contabilizarea distinctă a diferențelor dintre prețul de achiziție (**Pa**) și prețul standard (**Ps**). Deci: **Pa = Ps ± Δ (Ps - Pa).**

   c. Prețul de vânzare fără TVA (**PVFTVA**) format din prețul de achiziție (**Pa**) și adaosul comercial (**A**) destinat acoperirii cheltuielilor de circulație și formării profitului. Deci : **PVFTVA = Pa+A.** Pentru a se putea determina **Pa = PVFTVA-A** se impune contabilizarea distinctă a adaosului comercial.

   d. Prețul de vânzare cu TVA (**PVTVA**) format din prețul de achiziție (**Pa**), adaosul comercial (**A**) și **TVA**-ul așezat pe prețurile de vânza-

re. Deci: $P_{VTVA} = Pa+A+TVA$. În acest caz, pentru determinarea prețului de achiziție se impune contabilizarea separată a adaosului comercial, cât și a TVA-lui neexigibil la decontarea cu statul aferent mărfurilor aflate în stoc.

Indiferent de categoria de preț de înregistrare utilizat pentru evidența stocurilor, trebuie să se asigure evaluarea ieșirilor din stoc, deci a vânzărilor în prețuri (costuri) de achiziție. Datorită corelațiilor funcționale care există între prețul de achiziție și celelalte categorii de prețuri, utilizabile, acest lucru este posibil prin utilizarea tehnicilor de repartizare a diferențelor de preț, adaosurilor comerciale și a TVA-ului neexigibil aferente mărfurilor intrate, atât asupra ieșirilor cât și asupra stocurilor.

3. Prețurile de vânzare (**Pv**) reprezintă echivalentul bănesc încasat de către unitățile comerciale de la consumatori.

Cum în comerț acționează angrosiști și detailiști, se poate vorbi de prețuri de vânzare „en gros" și prețuri de vânzare „en detail", tehnica de stabilire fiind aceeași, respectiv, prin adăugarea la prețul de cumpărare (Pc) a marjei brute (**Mb**), diferența dintre ele fiind doar, mărimea marjei brute. Marja brută se stabilește de către unitatea comercială și este destinată să acopere cheltuielile de aprovizionare (**Cha**), cheltuielile de exploatare (de circulație) a unității (**Ce**) și să asigure formarea unui rezultat financiar (**R**) de natura profitului. Deci :

$$Pv = Pc+Mb \text{ sau } Pv = Pc+Cha+A \text{ sau}$$
$$Pv = Pc+Cha+Ce+R$$

Schematic, corelațiile dintre componentele prețului de vânzare și formarea rezultatului unei unități comerciale sunt prezentate în figura nr. 2.3.

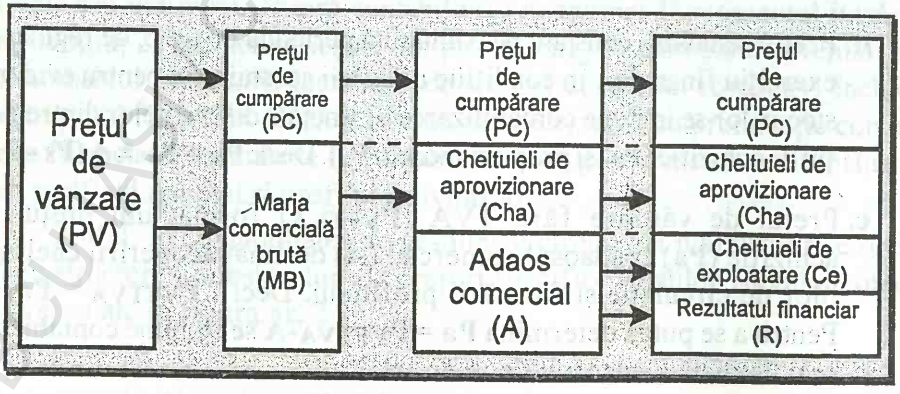


Fig. 2.3
Corelațiile dintre componentele prețului de vânzare.

În unităţile organizatoare de acţiuni turistice (excursii, vacanţe, tratament, agrement, etc.) se practică :

1. Tarife de participare (**Tp**) la o acţiune turistică care reprezintă sumele încasate de unităţile turistice de la participanţii la o acţiune turistică concretă.
2. Tarife de asigurare (**Ta**) a serviciilor turistice (masă, cazare, transport etc.) care reprezintă sumele plătite de unitatea organizatoare de acţiuni turistice unităţilor comerciale prestatoare de astfel de servicii.

Diferenţa dintre tarifele de participare la o acţiune turistică (**Tp**) şi cele de asigurare a serviciilor turistice (**Ta**) reprezintă comisionul unităţii organizatoare de turism (**C**) şi este destinat acoperirii cheltuielilor de exploatare (**Ce**) şi formării rezultatului financiar (**R**). Deci:

$$\mathbf{Tp = Ta + C} \text{ sau } \mathbf{Tp = Ta + Ce + r}$$

Schematic, corelaţiile dintre componentele unui tarif de participare la o acţiune turistică şi formarea rezultatului unei unităţi organizatoare de turism este prezentat în figura nr. 2.4 :

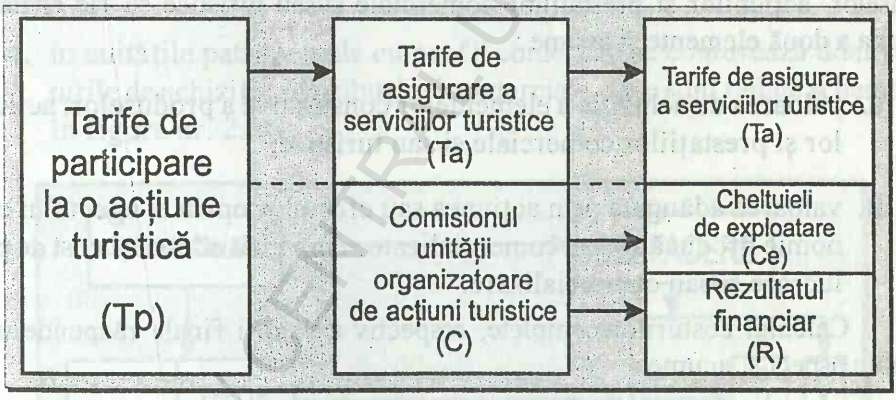


Fig. 2.4

Corelaţiile dintre componentle tarifului de participare la o acţiune turistică.

2.4. Particularităţi ale obiectivelor contabilităţii de gestiune în comerţ şi în turism

Coroborat cu obiectivele de bază ale contabilităţii de gestiune, principalele obiective ale acesteia în comerţ şi turism sunt :

a. calculaţia costurilor produselor, acţiunilor şi prestaţiilor comerciale şi/sau turistice;

b. determinarea prețurilor, tarifelor și controlul rentabilității acestora;

c. evaluarea componentelor activelor patrimoniale;

d. furnizarea informațiilor privind întocmirea și controlul bugetelor de venituri și cheltuieli;

e. controlul condițiilor interne de exploatare prin nivelul și structura costurilor;

f. realizarea unei evidențe analitice a cheltuielilor, veniturilor, rezultatelor economico - financiare și a stocurilor.

2.4.1. Calculația costurilor produselor, acțiunilor și prestațiilor comerciale și/sau turistice

Orice unitate patrimonială cu caracter comercial și/sau turistic are drept scop transformarea și adaptarea „materiei turistice" și mărfurilor cumpărate la nevoile consumatorilor intermediari sau finali. Aceasta duce la sporirea valorii bunurilor cumpărate, astfel încât valoarea finală a produselor, acțiunilor și prestațiilor comerciale și/sau turistice să fie egală cu suma a două elemente și anume :

a. valoarea de achiziție a elementelor constitutive a produselor, acțiunilor și prestațiilor comerciale și/sau turistice;

b. valoarea adăugată prin acțiunea sau efortul propriu al agentului economic producător sau comercializator denumită adesea și cost de prelucrare și/sau comercializare.

Calculul costurilor complete, respectiv a valorii finale răspunde unui dublu aspect și anume :

a. determinarea în deplină cunoștință de cauză a nivelelor posibile a prețurilor și tarifelor de vânzare și controlul rentabilității acestora;

b. furnizarea datelor necesare pentru evaluarea unor elemente de activ, îndeosebi a stocurilor și imobilizărilor.

Cunoașterea costurilor totale, permite agentului economic să-și fixeze prețurile de vânzare posibile de practicat, precum și evaluarea reală a stocurilor care nu sunt valorificate la sfârșitul unei perioade de gestiune.

Schema clasică a elementelor constitutive ale costurilor, făcând abstracție de existența stocurilor din fazele succesive ale ciclului de producție este prezentată în figura nr. 2.5.

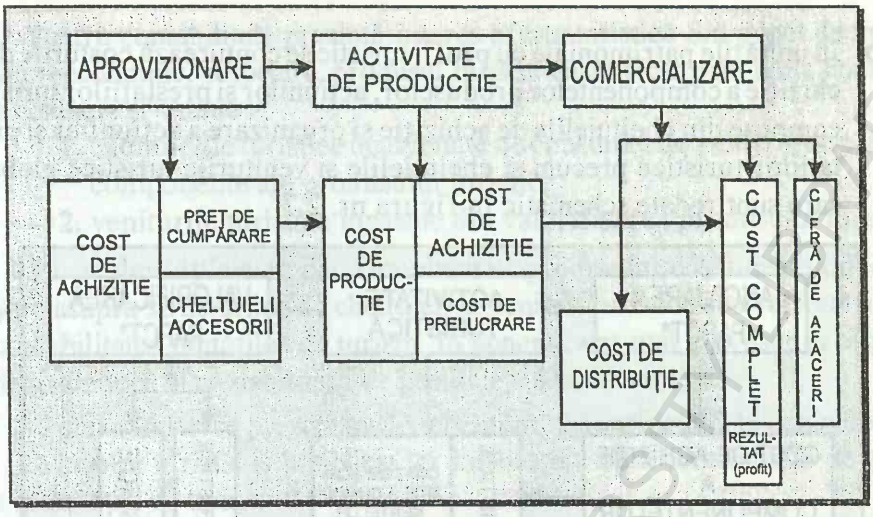


Fig. 2.5

Structura clasică a costurilor într-o activitate de producție

Particularizând această schemă la activități cu profil comercial și turistic, rezultă :

a. în unitățile patrimoniale cu profil comercial se conturează doar costurile de achiziție, distribuție și comerciale, care sunt redate schematic în figura nr. 2.6.

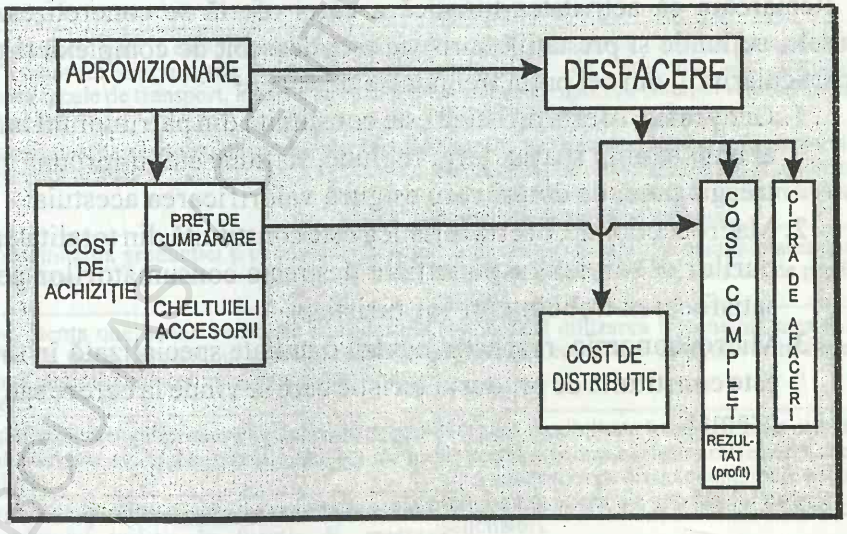


Fig. 2.6

Structura costurilor într-o activitate comercială.

b. în unitățile patrimoniale cu profil turistic se conturează costurile de achiziție a componentelor produselor, acțiunilor și prestațiilor turistice compuse din cheltuielile de achiziție și organizare a acțiunilor și prestațiilor turistice precum și cheltuielile și veniturile turistice globale, care sunt redate schematic în figura nr. 2.7

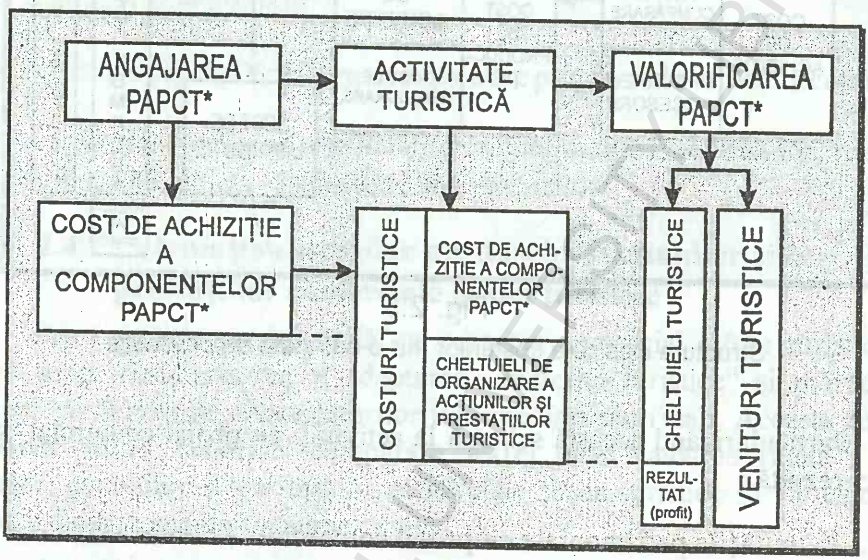


Fig. 2.7

Structura costurilor într-o activitate turistică.

Remarcăm că activitatea turistică a cărei ofertă se concretizează în produsele, acțiunile și prestațiile turistice este deosebit de complexă și prezintă particularități, din cel puțin trei puncte de vedere[3]. :

1. Geografic, oferta turistică este constituită din patrimoniul turistic al unui anumit spațiu: țară, regiune, stațiune etc. împreună cu întreaga gamă de dotări care asigură valorificarea acestuia;
2. Macroeconomic, oferta turistică este constituită din totalitatea bunurilor și serviciilor potențiale destinate consumatorilor pentru satisfacerea trebuințelor lor turistice;
3. Microeconomic, respectiv pentru o unitate specializată în turism este constituită de produsul turistic care se vinde la cerere sau programat.

3) Donoaica, Șt., Aspecte din activitatea de turism, Ed. Litera, București, 1989, pag. 8 și următoarele

Pentru contabilitate prezintă interes oferta turistică din punct de vedere microeconomic, respectiv, produsul turistic cuantificat prin două coordonate distincte şi anume :

1. cheltuielile turistice ocazionate de consumul de valori şi de plăţile componente ale produsului turistic;
2. veniturile turistice încasate din valorificarea produsului turistic.

Particularităţile care dau complexitate produsului turistic au implicaţii majore asupra structurilor de cheltuieli şi venituri turistice şi a reflectării lor în contabilitatea unităţilor de turism, în general, dar mai ales asupra organizării şi conducerii contabilităţii de gestiune a acestor unităţi.

Pentru ilustrare prezentăm în tabelul nr. 2.1. principalele caracteristici ale produsului turistic şi posibilele lor implicaţii asupra contabilităţii de gestiune în unităţile de turism:

Tabelul 2.1

Caracteristici ale produsului turistic	Implicaţii asupra contabilităţii cheltuielilor şi veniturilor
1. Prezenţa în competenţa produsului turistic a mai multor subproduse: transport, masă, cazare, agrement etc. .	Necesită reflectarea în contabilitate a structurilor de cheltuieli şi venituri specifice fiecărui subprodus imprimând particularităţi în instituirea şi atribuirea conturilor de calculaţie a costurilor operaţionale şi a conturilor cifrelor de afaceri.
2. Prezenţa unor tehnologii diferite care concură la realizarea produsului turistic: industrială, comercială, alimentaţie publică, poştă şi telecomunicaţii, transporturi etc. .	Necesită reflectarea în contabilitate a stocurilor de cheltuieli specifice fiecărei tehnologii şi structuri tehnico-organizatorice în care acestea se realizează imprimând particularităţi de instituire şi atribuirea conturilor centrelor de analiză sau de responsabilităţi.
3. Ponderea ridicată în componenţa produsului turistic a subproduselor turistice nestocabile: locurile în mijloacele de transport, locurile de cazare în hoteluri etc. .	Necesită reflectarea distinctă în contabilitate a cheltuielilor de structură sau convenţional-constante în raport cu volumul veniturilor turistice efectiv încasate.
4. Condiţionarea consumului produsului turistic de prezenţa turistului.	Necesită reflectarea distinctă în contabilitate a cheltuielilor de reclamă turistică şi optimizarea acestora în raport cu gradul de utilizare a capacităţii potenţiale de produse turistice.
5. Concomitenţa producţiei şi consumului produsului turistic	Nu necesită utilizarea în contabilitatea unităţilor de turism a conturilor de „stocuri de produse turistice“
6. Inexistenţa unei valori reziduale a produsului turistic, în urma consumului acestuia rămânând cel mult :amintiri, cunoştinţe şi experienţe acumulate etc.	Nu necesită utilizarea în contabilitatea unităţilor de turism a conturilor de „valori reziduale“
7. Subtitubilitatea subproduselor componente produsului turistic: avionul cu trenul, hotelul cu campingul etc.	Necesită flexibilitate în organizarea contabilităţii de gestiune pentru a asigura reflectarea cheltuielilor şi veniturilor pe diverse combinaţii a subproduselor componente ale produsului turistic cerut de solicitatori.
8. Sfera de cuprindere mai largă sau mai restrânsă a produsului turistic în funcţie de cererea solicitatorului: numai cazare, numai masă, numai masă şi cazare etc.	

Desigur că, diversitatea activităților concrete desfășurate de unitățile specializate în turism pot pune în evidență și alte caracteristici ale produsului turistic cu implicații mai mult sau mai puțin semnificative asupra reflectării cheltuielilor și serviciilor turistice în contabilitatea de gestiune.

Industria turismului „ca de altfel orice activitate umană este pe de o parte consumatoare de resurse, iar pe de altă parte producătoare de efecte"[4] al cărui scop declarat este exploatarea economică a patrimoniului turistic. Prin urmare, cheltuielile și veniturile turistice sunt generate de exploatarea acelei părți a patrimoniului turistic atras în circuitul economic. În acest sens, agenții economici specializați în industria turismului își alocă capitalurile în scopul creerii resurselor materiale și umane concretizate în oferta de prestații turistice pentru a veni în întâmpinarea cererii de servicii turistice.

Consumul de resurse ocupate în industria turismului se concretizează în cheltuieli iar satisfacerea cererii de servicii turistice se concretizează în venituri. Specific industriei turismului este faptul că atât cheltuielile cât și veniturile acesteia sunt puternic influențate de raportul în care resursele ocupate se consumă prin utilizare sau prin neutilizare. În acest context geneza cheltuielilor și veniturilor turistice sunt reprezentate în figura nr. 2.8.

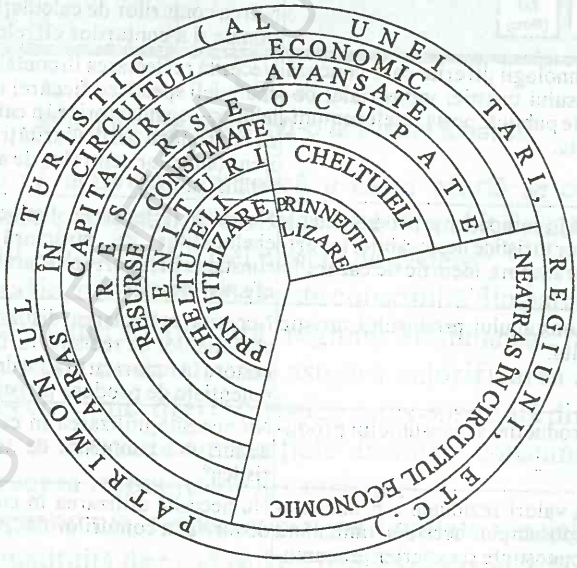


Fig. 2.8
Geneza cheltuielilor și veniturilor turistice

4) Mărgulescu D., Niculescu M., Metode de analiză economico - financiare în unitățile de turism, Editura Sport -Turism, București, 1985, pag. 43.

Costul subactivității în turism este dat de totalitatea cheltuielilor cu „resursele consumate prin neutilizare" ceea ce ar necesita contabilizarea distinctă a acestora. În practică, însă acest lucru este greu de realizat, iar uneori chiar imposibil deoarece același element primar de cheltuială este generat simultan atât de consumul de resurse prin utilizare cât și prin neutilizare. În consecință, se impune utilizarea tehnicilor de clasificare și contabilizare a cheltuielilor turistice în structura : cheltuieli fixe și variabile și determinarea costului subactivității în turism potrivit relației de principiu :

$$\text{Costul subactivității în turism} = 1 - \frac{\text{nivelul real al activității}}{\text{nivelul normal al activității}}$$

De remarcat că, datorită caracterului eterogen al activităților desfășurate de o unitate patrimonială specializată în turism, costul subactivității trebuie calculat pe fiecare unitate operativă : hotel, restaurant, autobază de transport, agenție de turism etc., în funcție de indicatorii specifici ai activităților desfășurate de fiecare unitate operativă. De exemplu, în cazul unităților hoteliere, indicatorul reprezentativ pentru cuantificarea raportului „nivel real/nivel normal al activității" ar putea fi gradul de ocupare a locurilor (G_o) calculat potrivit uneia dintre următoarele relații :

$$G_o = \frac{NH}{LH \times Z} \times 100 \quad \text{sau} \quad G_o = \frac{NH \times S}{LH \times Z} \times 100$$

iar :

$$Cs = CF \times (1 - G_o)$$

în care :

NH - număr de înnoptări

LH - număr de locuri în hotel

NT - număr de turiști

S - durata medie de sejur

Z - număr de zile ale ofertei hoteliere

CF - cheltuieli fixe ale unității hoteliere

În cazul altor tipuri de unități operative pentru care nu se pot constitui indicatori „fizici" reprezentativi (restaurante, magazine cu amănuntul etc.) se impune bugetarea fundamentală pe calcule analitice și/sau statice a veniturilor și cheltuielilor și determinarea raportului „nivel real/nivel normal al activității" prin relația :

$$Na = (Vr/Vb) \times 100$$

iar:

$$Cs = CF \times (1 - Na)$$

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

unde:

N_a - nivel de activitate

V_r - veniturile reale, efectiv încasate

V_b - veniturile bugetare prin bugetul din venituri și cheltuieli

Desigur că, într-o astfel de ipoteză se impune ca fundamentarea bugetelor de venituri și cheltuieli pe unități operative să fie cât mai riguroasă posibil.

2.4.2. Determinarea prețurilor, tarifelor și controlul rentabilității acestora

Fixarea prețului de vânzare într-o economie concurențială are loc în funcție de raportul cerere-ofertă. Punctul de plecare al producătorului și/sau comerciantului în acceptarea unui anumit preț de vânzare îl constituie costul complet comercial care cuprinde în mărimea sa :

1. Costul de achiziție a elementelor componente ale produselor, acțiunilor și prestațiilor comerciale și/sau turistice.

2. Costul de prelucrare și comercializare sau costurile turistice ale acestora.

Pentru a se ajunge la prețul sau tariful de vânzare, la aceste componente trebuie adăugat profitul scontat de producător sau comerciant.

Teoretic concordanța între profiturile scontate și cele efectiv realizate se manifestă numai la nivelul pieței concurențiale în ansamblul său. În cazuri particulare această concordanță variază între două extreme și anume :

1. Dacă unitatea patrimonială producătoare și/sau comercializatoare are concurență nesemnificativă, sau altfel spus aceasta acționează într-o piață nonconcurențială, aceasta are posibilitatea să-și fixeze liber prețul de vânzare, în funcție de costurile sale, calculate pentru a avea o anumită rentabilitate. Prin urmare, în această situație agentul economic producător și/sau comercializator poate realiza fără dificultate un anumit profit și rentabilitatea pe care și-o dorește în funcție de mărimea prețurilor de vânzare stabilite de acesta.

2. Dacă unitatea patrimonială producătoare și/sau comercializatoare acționează pe o piață concurențială, în care prețul de vânzare este fixat prin concurență, pe baza raportului cerere-ofertă sau prin reglementări, respectiv acte normative ale puterii legislative sau executive, unitatea patrimonială are posibilitatea să acționeze liber în scopul fixării prețului de vânzare, rezumându-se doar la compararea costurilor sale cu prețul fixat prin concurență sau prin acte normative și a decide dacă

acest preţ îi permite să realizeze o rentabilitate minimă care să justifice continuarea activităţii sale productive şi/sau comerciale. Deci, se pune problema dacă preţul de vânzare astfel determinat acoperă costul de achiziţie a bunurilor, precum şi cheltuielile generate de activitatea de producţie şi comercializare a bunurilor produse sau achiziţionate. Această situaţie extremă impune controlul rentabilităţii fiecărei activităţi sau a fiecărei acţiuni pentru a putea decide în cunoştinţă de cauză asupra continuităţii sau încetării acestora.

Pentru ilustrarea celor relatate prezentăm următorul caz ipotetic :

O unitate de turism organizează şi comercializează pe o piaţă concurenţială două produse turistice (excursii interne şi externe), despre care contabilitatea financiară prezintă prin contul de profit şi pierderi al exerciţiului financiar curent următoarele informaţii sistematizate în tabelul nr. 2.2.

Tabelul 2.2

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERI (EXTRAS)			
1. Costuri turistice la începutul exerciţiului financiar „N"	5.500	1. Costuri turistice la sfârşitul exerciţiului financiar „N"	6.000
2. Costul de achiziţie a elementelor constitutive a produselor turistice realizate în exerciciul financiar „N"	54.340	2. Venituri din vânzare realizate în exerciţiul financiar „N"	93.000
3. Costul de opganizare as acţiunilor turistice realizate în exerciţiul financiar „N"	34.200	3. Pierderea realizată în exerciţiul financiar „N"	4.840
4. Costuri turistice realizate în exerciţiul financiar „N"	9.800		
TOTAL CHELTUIELI	103840	TOTAL VENITURI	103.840

Se observă cu uşurinţă că, în extrasul din contul de profit şi pierderi întocmit pe baza datelor furnizate de contabilitatea financiară nu se poate cunoaşte contribuţia fiecărei acţiuni turistice la realizarea rezultatului economico-financiar global. Pentru a depăşi acest neajuns trebuie controlată rentabilitatea preţurilor şi tarifelor fiecărei acţiuni turistice printr-o analiză a veniturilor şi cheltuielilor de exploatare. Acesta nu este posibilă decât pe baza datelor oferite de contabilitatea de gestiune, singura în măsură să pătrundă în structura cheltuielilor de exploatare şi a veniturilor realizate din fiecare acţiune turistică.

Contul de exploatare generală întocmit pe baza datelor contabilităţii de gestiune s-ar prezenta potrivit datelor sistematizate în tabelul nr. 2.3.

Pe baza acestor date se poate determina profitul sau pierderea din exploatare pentru fiecare acţiune turistică.

Tabelul 2.3

CONTUL DE EXPLOATARE GENERALĂ (extras)			
Explicații	Total	din care :	
		Excursii interne	Excursii externe
CHELTUIELI			
1. Costuri turistice la începutul exercițiului financiar „N"	5.500	2.200	3.300
2. Costul de achiziție a elementelor constitutive a produselor turistice în exercițiul financiar „N"	54.340	21.000	33.340
3. Costul de organizare a acțiunilor turistice realizate în exercițiul financiar „N"	34.200	14.900	19.300
4. Costuri turistice realizate în exercițiul financiar „N"	9.800	3.800	6.000
I. TOTAL CHELTUIELI TURISTICE	103.840	41.900	61.940
VENITURI			
5. Costuri turistice la sfârșitul exercițiului financiar „N"	6.000	2.000	4.000
6. Venituri din vânzare realizate în exercițiul financiar „N"	93.000	32.000	61.000
II. TOTAL VENITURI TURISTICE	99.000	34.000	65.000
III. PROFIT (+) PIERDERE (-) (rd.II) - (rd.I)	-4.840	-7.900	+3.060

Pierderea globală de 4840 U.M., determinată pe baza datelor contabilității financiare este rezultatul unui profit de 3060 U.M. generate de excursiile externe și a unei pierderi de 7900 U.M. ocazionate de excursiile interne.

Aceste informații confidențiale oferite de contabilitatea de gestiune vor fi folosite de managerii unității pentru inițierea de decizii care vor modifica condițiile de exploatare în exercițiile viitoare.

2.4.3. Evaluarea componentelor activelor patrimoniale

Ca urmare a desfășurării activității, unitățile de turism pot să dispună la sfârșitul exercițiului financiar de stocuri de materii prime, produse în curs de fabricație, produse finite, mărfuri nevândute sau de acțiuni turistice nefinalizate. Pentru calculul rezultatului și întocmirea bilanțului contabil se impune evaluarea acestor stocuri în costuri istorice și de utilitate, respectiv de piață.

Ca atare, pe baza datelor furnizate de contabilitatea de gestiune pe lângă controlul rentabilității prețurilor și tarifelor de vânzare se efectuează și evaluarea de bilanț a următoarelor componente ale activelor patrimoniale :

- stocurile de producție în curs de fabricație și cele de produse finite nevalorificate la sfârșitul exercițiului financiar;
- imobilizările corporale și necorporale realizate în regie, respectiv, prin efort propriu.

2.4.4.Furnizarea informațiilor privind întocmirea și controlul bugetelor de venituri și cheltuieli

Deși Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității nu precizează printre obiectivele principale ale contabilității de gestiune întocmirea bugetului de venituri și cheltuieli pe feluri de activități, urmărirea și controlul executării acestora, considerăm că ele sunt absolut necesare cunoașterii rezultatelor și furnizării informațiilor confidențiale necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unităților patrimoniale.

Atât ca sferă de cuprindere cât și prin caracterul de principal instrument concret de conducere a întregii activități, bugetul de venituri și cheltuieli constituie modalitatea cea mai importantă a planificării financiare.

El are drept scop ținerea sub control a activității agenților economici prin intermediul prognozării și urmăririi resurselor bănești, a cheltuielilor ce pot fi acoperite din venituri și din alte resurse, precum și oglindirea relațiilor cu terți. Se pun astfel în evidență posibilitățile de finanțare a cheltuielilor diferitelor structuri organizatorice.

În concluzie, bugetul de venituri și cheltuieli este expresia calitativă și financiară a unui program de acțiuni. Prin programul de acțiune se fixează obiectivele de atins, exprimate în unități fizice și mijloace necesare pentru punerea lor în acțiune. Se pot distinge deci, existența a cel puțin două secțiuni ale bugetelor: 1) venituri și 2) cheltuieli, care sunt corelate, fără ca acestea, în calitate de prevedere economico-financiară, să rezulte prin simpla însumare a bugetelor de secție, centrelor de responsabilitate sau a unor activități.

Indiferent de corelațiile dintre secțiunile bugetului de venituri și cheltuieli se impune în mod imperativ acoperirea cheltuielilor din venituri proprii, sancționarea incorectitudinii stabilirii profitului prin subevaluarea veniturilor și supraevaluarea cheltuielilor, neadmiterea și neaprobarea de cheltuieli fără stabilirea resurselor de finanțare. Unele lucrări de specialitate din țările cu economie de piață dezvoltată disting, în general, patru programe fundamentale cărora le corespund următoarele bugete : bugetul de venituri, bugetul de cheltuieli, bugetul de investiții și bugetul financiar, a căror sinteză constituie bugetul general care furnizează bilanțului contabil și contului de rezultate, prognozele. Se face, de asemenea, precizarea că fiecare dintre bugetele menționate pot fi detaliate până la nivel de unitate operativă (magazin, hotel, restaurant etc.)

Bugetul de venituri și cheltuieli al unei unități operative constituie un instrument de control al cheltuielilor și veniturilor acestora prin compararea previziunilor cu realizările, permițând în același timp și calculul costului unei unități de lucru, generând astfel o relație strânsă între controlul bugetar și sistemul costurilor.

Recentele Norme metodologice privind întocmirea bugetului de venituri și cheltuieli de către regiile autonome și societățile comerciale cu capital de stat[5] prevăd că elaborarea și execuția acestuia urmărește respectarea principiilor eficienței maxime și echilibrului financiar.

Unitățile patrimoniale anterior menționate sunt obligate să întocmească anual bugetul de venituri și cheltuieli, cu defalcarea pe trimestre, compus din următoarele formulare :

01. Bugetul activității generale;
02. Bugetul activității de producție;
03. Bugetul activității de trezorerie;
04. Bugetul activității de încasări și plăți în valută;
05. Bugetul activității de investiții;
06. Împrumuturi garantate de stat;
07. Rezerve;
08. Repartizarea profitului;
09. Principalii indicatori economici și financiari.

5) Ordinul ministerului de stat, ministrul finanțelor Nr. 596 din 18 aprilie 1995.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

01. Bugetul activității generale

Conține date privind veniturile, cheltuielile și rezultatele prevăzute a se realiza în anul curent comparativ cu cele realizate în anul precedent, structurate potrivit tabelului 2.4[6]:

Tabelul 2.4

01 BUGETUL ACTIVITĂȚII GENERALE

- mii lei -

SPECIFICAȚIE	Nr. rd.	Exercițiul financiar :					
		Precedent (realizat)	Curent				
			TOTAL (preliminat)	din care :			
				trim.I	trim.II	trim.III	trim.IV
A	0	1	2	3	4	5	6
I. VENITURI TOTALE, din care: (rd. 02 + rd. 08 + rd. 09)	01						
1. Venituri din exploatare, total, din care :	02						
a) subvenții pe produse și activități	03						
b) subvenții pentru acoperirea diferențelor de preț și tarif	04						
c) transferuri	05						
d) prime acordate producătorilor agricoli	06						
e) alte venituri	07						
2. Venituri financiare	08						
3. Venituri excepționale	09						
II. CHELTUIELI TOTALE, din care: (rd.11 + rd.18 + rd.19 + rd.20 + rd.21 + rd.22)	10						
1. Cheltuieli pentru exploatare, total, din care:	11						
a) cheltuieli materiale	12						
b) cheltuieli de personal, din care:	13						
- salarii brute	14						
- asigurări și protecție socială	15						
c) cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele	16						
d) cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	17						
2. Cheltuieli financiare	18						
3. Cheltuieli excepționale	19						
4. Rezerve legale	20						
5. Acoperirea pierderilor din anul precedent	21						
6. Impozitul pe profit	22						
III. REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI (rd.01 - rd.10)	23						
Manager,		**Conducătorul compartimentului financiar contabil,**					

6) Toate modelele formularelor de bugete sunt redate din M.O. Nr. 70 din 18 aprilie 1995, fiind preluate în prezentul material

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

02. Bugetul activității de producție

Permite determinarea eficienței activității de producție pe baza principalelor elemente ale costurilor de producție aferente producției de marfă.

Formularul furnizează informații privind producția marfă pe structură, costul de producție cu precizarea elementelor încorporate în acesta, rezultatele prognozate, materializate în profit sau pierdere, recapitulația costurilor totale cu defalcarea pe cheltuieli materiale, cu munca vie și alte cheltuieli.

După stabilirea programului de producție, antecalculul costului constă în separarea cheltuielilor identificabile, cum sunt cele cu materiale, manopera și eventual amortizarea utilajelor direct afectabile, de cele neidentificabile sau indirecte.

Rezultatele antecalculației costurilor permit elaborarea a patru bugete derivate din bugetul producției și anume :

1. Bugetul materialelor consumate
2. Bugetul manoperei directe
3. Bugetul amortizărilor utilajelor direct agreabile
4. Bugetul cheltuielilor generale de producție.

Unitățile patrimoniale ce propun subvenții de la bugetul statului anexează la bugetul activității de producție următoarele fundamentări :

- fundamenterea costurilor de producție;
- fundamentarea costului unitar al produselor;
- fundamentarea cheltuielilor indirecte de producție;
- fundamentarea cheltuielilor generale de administrație;
- fundamentarea subvențiilor;
- fundamentarea cheltuielilor de protocol, reclamă și publicitate.

Conținutul formularului 02 Bugetul activității de producție se prezintă potrivit tabelului 2.5.

03. Bugetul activității de trezorerie

Reprezintă o sinteză a resurselor proprii, grupate în funcție de proveniență, precum și destinația resurselor pe principalele activități care generează cheltuieli și plăți, având ca scop stabilirea modalităților de asigurare a echilibrului necesar desfășurării în condiții normale a activității unității.

Bugetul trezoreriei oferă informații privind resursele proprii, cu structurarea lor pe cele de la începutul perioadei, cele formate în cursul pe-

ASE UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul 2.5

02 BUGETUL ACTIVITĂŢII DE PRODUCŢIE

- mii lei -

SPECIFICAŢIE	Nr. rd.	Exerciţiul financiar :					
		Precedent (realizat)	Curent				
			TOTAL (preliminat)	din care :			
				trim.I	trim.II	trim.III	trim.IV
A	0	1	2	3	4	5	6
PRODUCŢIA MARFĂ total	01						
COSTUL DE PRODUCŢIE total, din care:	02						
- materii prime şi materiale	03						
- combustibil, energie şi apă	04						
- amortizarea imobilizărilor corporale	05						
- lucrări şi servicii executate de terţi	06						
- salarii personal	07						
- asigurări şi protecţie socială	08						
- alte costuri	09						
REZULTATE							
- profit (rd. 01 - rd. 02)	10						
- pierdere (rd. 02 - rd. 01)	11						
RECAPITULAŢIA COSTURILOR							
Cost de producţie total, din care:	12						
- cheltuieli materiale	13						
- cheltuieli cu munca vie	14						
- alte cheltuieli	15						
Manager,		**Conducătorul compartimentului financiar contabil,**					

rioadei; necesarul de resurse, cu indicarea destinaţiilor acestora; excedentul sau deficitul şi acoperirea deficitului.

Elaborarea acestui buget, impune două faze mai importante :

1. Previziunea încasărilor şi plăţilor
2. Determinarea şi acoperirea soldurilor de trezorerie care rezultă din compararea încasărilor şi plăţilor.

De asemenea, întocmirea bugetului de trezorerie presupune existenţa a trei documente de evidenţă şi previziune[7]:

- ♦ bilanţul de deschidere
- ♦ contul de rezultate previzionale
- ♦ bilanţul previzional.

Bilanţul de trezorerie se prezintă, conform modelului din tabelul 2.6:

7) STANCU, I : Gestiunea financiară, Editura economică, Bucureşti, 1994.

BOJAN CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul 2.6

03 BUGETUL ACTIVITĂŢII DE TREZORERIE

- mii lei -

SPECIFICAŢIE	Nr. rd.	Exerciţiul financiar :					
		Precedent (realizat)	Curent				
			TOTAL (preliminat)	din care :			
				trim.I	trim.II	trim.III	trim.IV
A	0	1	2	3	4	5	6
I. RESURSE PROPRII (rd.02+ rd.06)	01						
DISPONIBILITĂŢI - început de perioadă (rd.03+rd.04+rd.05)	02						
- fond de dezvoltare	03						
- rezerve	04						
- alte fonduri	05						
RESURSE PROPRII PERIOADEI (rd.07+rd.08+rd.09+rd.10)	06						
- venituri din exploatare (exclusiv subvenţiile pe produse şi activităţi)	07						
- venituri financiare	08						
- venituri excepţionale	09						
- alte resurse, din care:	10						
- rezerve	11						
- fond de dezvoltare	12						
- alte fonduri	13						
NECESAR DE RESURSE TOTAL (rd.15 + ... + rd. 26)	14						
- finanţare cheltuieli de exploatare (exclusiv amortizarea)	15						
- finanţare cheltuieli financiare	16						
- finanţare cheltuieli excepţionale	17						
- rambursări de credite	18						
- finanţarea imobilizărilor corporale şi neçorporale	19						
- majorarea rezervelor	20						
- impozitul pe profit	21						
- participarea la profit a salariaţilor	22						
- cota managerului	23						
- vărsăminte la bugetul de stat sau bugetele locale	24						
- plata dividendelor	25						
- alte cheltuieli	26						
III. EXCEDENT (+) (rd.01 - rd.14) DEFICIT (-) (rd.14 - rd.01)	27						
IV. ACOPERIREA DEFICITULUI							
- credite sau alte împrumuturi	28						
- subvenţii pe produse şi activităţi	29						
- alocaţii pentru investiţii	30						
Manager,		**Conducătorul compartimentului financiar contabil,**					

04. Bugetul activităţii de încasări şi plăţi în valută

Se întocmeşte de unităţile care au încasări şi plăţi în valută, urmărindu-se prin aceasta prognozarea şi reglarea prin credite a capacităţilor de plată în valută a unităţii patrimoniale.

Acest buget oferă informaţii privind: disponibilităţile în valută la început de an; încasări în cursul anului; valuta cumpărată de la bănci; dobânzile încasate pentru depozitele în valută; plăţile în valută; alte cheltuieli în valută şi disponibilul în valută la sfârşitul anului, prezentându-se după modelul din abelul 2.7:

Tabelul 2.7

04 BUGETUL ACTIVITĂŢII DE ÎNCASĂRI ŞI PLĂŢI ÎN VALUTĂ

- mii dolari S.U.A. -

SPECIFICAŢIE	Nr. rd.	Exerciţiul financiar :					
		Precedent (realizat)	Curent				
			TOTAL (preliminat)	din care :			
				trim.I	trim.II	trim.III	trim.IV
A	0	1	2	3	4	5	6
Disponibil la începutul anului	01						
ÎNCASĂRI ÎN CURSUL ANULUI - TOTAL, (rd.03+rd.10 la rd.12), din:	02						
ACTIVITATEA DE BAZĂ (rd.04 la rd.09)	03						
- export direct	04						
- executări de lucrări în străinătate	05						
- prestaţii de servicii internaţionale	06						
- aport valutar	07						
- comisioane încasate de la furnizorii de mărfuri la export sau beneficiarii de mărfuri din import	08						
- alte operaţiuni externe	09						
VALUTA CUMPĂRATĂ DE LA BĂNCILE COMERCIALE	10						
CREDITE ÎN VALUTĂ PRIMITE	11						
DOBÂNZI BANCARE ÎNCASATE PENTRU DEPOZITE ÎN VALUTĂ	12						
PLĂŢI - TOTAL (rd.14+rd.18)	13						
IMPORTURI REALIZATE-TOTAL (rd.15 la rd.17), din care pentru:	14						
- investiţii proprii	15						
- materii prime, materiale, subansambluri, destinate consumului propriu	16						
- alte bunuri destinate vânzării	17						
ALTE CHELTUIELI ÎN VALUTĂ - TOTAL (rd.19 la rd.25), din care:	18						
- reprezentare în străinătate (salarii şi cheltuieli de întreţinere)	19						
- reclamă şi publicitate	20						
- deplasări în străinătate	21						
- restituiri credite primite	22						
- dobânzi bancare plătite pentru creditele primite	23						
- alte cheltuieli prevăzute de lege	24						
- valută vândută băncilor comerciale	25						
Disponibil la sfârşitul anului (rd.01 + rd.03 + rd.10 la rd.12 - rd.13); (rd.01 + rd.02 - rd.13)	26						
Manager,		**Conducătorul compartimentului financiar contabil,**					

CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

05. Bugetul activităţii de investiţii

Prin acesta se stabilesc sursele de acoperire a cheltuielilor cu investiţiile. El oferă informaţii privind resursele proprii, cu precizarea naturii acestora; destinaţia resurselor proprii; cheltuielile cu investiţiile; excedentul sau deficitul. Modelul acestui buget se prezintă în tabelul 2.8:

Tabelul 2.8

05 BUGETUL ACTIVITĂŢII DE INVESTIŢII

- mii lei -

SPECIFICAŢIE	Nr. rd.	Exerciţiul financiar :					
		Precedent (realizat)	Curent				
			TOTAL (preliminat)	din care :			
				trim.I	trim.II	trim.III	trim.IV
A	0	1	2	3	4	5	6
RESURSE PROPRII - TOTAL (rd.02 + ... + rd.08)	01						
- Disponibil la începutul perioadei	02						
- Sume din valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea imobilizărilor corporale	03						
- Sume din vânzarea activelor şi mijloacelor fixe	04						
- Amortizarea imobilizărilor corporale	05						
- Sume reprezentând reducerea impozitului pe profit cu 50%	06						
- Sume repartizate din profitul net	07						
- Alte resurse prevăzute de acte normative*	08						
II. DESTINAŢIE RESURSE PROPRII							
- Rambursare credite	09						
- Finanţarea investiţiilor (rd.01 - rd.09)	10						
III. CHELTUIELI DE INVESTIŢII	11						
- Lucrări în continuare	12						
- Lucrări noi	13						
- Achiziţii de bunuri şi alte cheltuieli de investiţii - din care:	14						
- dotări independente	15						
IV. EXCEDENT (rd.10 - rd.11)	16						
V. DEFICIT (rd.11-rd.10) - acoperit din:	17						
- Credite şi alte împrumuturi	18						
- Alte resurse	19						
- Alocaţii de la buget sau din fondul special pentru investiţii	20						
Manager,		**Conducătorul compartimentului financiar contabil,**					

06. Împrumuturi garantate de stat

Se întocmește pe baza acordurilor sau contractelor încheiate pe fiecare garant, respectiv stat sau bancă finanțatoare, exprimându-se atât în lei cât și în valută. El oferă informații privind datoria unității la începutul perioadei; angajări de împrumuturi în cursul perioadei; plățile efectuate; rambursările, dobânzile, comisioanele și speze bancare; datoria efectivă la sfârșitul perioadei, prezentându-se după modelul din tabelul 2.9.

Tabelul 2.9

06 ÎMPRUMUTURI GARANTATE DE STAT

-moneda de contract -
- mii lei -

SPECIFICAȚIE	Nr. rd.	Exercițiul financiar :					
		Precedent (realizat)	Curent				
			TOTAL (preliminat)	din care :			
				trim.I	trim.II	trim.III	trim.IV
A	0	1	2	3	4	5	6
Datoria efectivă	01						
la începutul perioadei	02						
	03						
Intrări din împrumuturi	04						
Plăți aferente împrumuturilor (rd.9 + rd.11)	05						
din care: (rd.10 + rd.12)	06						
- plăți restante	07						
	08						
Rambursări de capital	09						
	10						
Dobânzi, comisioane, speze bancare	11						
	12						
Datoria efectivă							
la sfârșitul perioadei (rd.01+rd.03-rd.09) (rd.02+rd.04-rd.10)	13 14						
Manager,		**Conducătorul compartimentului financiar contabil,**					

07 Rezerve

Se completează pe feluri de rezerve, iar în cadrul lor pentru fiecare fond sunt precizate resursele, utilizările și soldurile de sfârșit de perioadă, prezentându-se conform modelului din tabelul 2.10.

Tabelul 2.10

07 REZERVE

- mii lei -

SPECIFICAȚIE	Nr. rd.	Exercițiul financiar :					
		Precedent (realizat)	Curent				
			TOTAL (preliminat)	din care :			
				trim.I	trim.II	trim.III	trim.IV
A	0	1	2	3	4	5	6
I. REZERVE LEGALE							
1) FOND DE REZERVĂ							
a) Resurse, total (rd.02+rd.03+rd.04) din care:	01						
- sold la începutul perioadei	02						
- repartizări din profitul anului curent	03						
- alte resurse*)	04						
b) Utilizare, total (rd.06+rd.07) din care:	05						
- acoperirea pierderilor din anii precedenți	06						
- alte utilizări*)	07						
c) Sold la sfârșitul perioadei (rd.01-rd.05)	08						
2) FOND DE .....*)							
a) Resurse, total, din care:	01						
-	02						
-	03						
-	04						
b) Utilizare, total, din care:	05						
-	06						
-	07						
-	08						
c) Sold la sfârșitul perioadei	09						
II. REZERVE STATUTARE							
1) FOND DE .....*)							
a) Resurse, total, din care:	01						
-	02						
-	03						
b) Utilizare, total, din care:	04						
-	05						
-	06						
c) Sold la sfârșitul perioadei	07						
III. ALTE REZERVE							
1) FOND DE .....*)							
a) Resurse, total, din care:	01						
-	02						
-	03						
b) Utilizare, total, din care:	04						
-	05						
-	06						
c) Sold la sfârșitul perioadei	07						
Manager,		**Conducătorul compartimentului financiar contabil,**					

08. Repartizarea profitului net

Prin acesta se prevede modul de repartizare a profitului net pe destinaţii, în anul curent, comparativ cu anul precedent, având în vedere legislaţia legală în cazul regiilor autonome şi societăţilor comerciale cu capital de stat şi hotărârile adunărilor generale ale acţionarilor sau asociaţilor în cazul societăţilor cu capital privat.

Modelul formularului „Repatizarea profitului net" se prezintă în tabelul 2.11.

Tabelul 2.11

08 REPARTIZAREA PROFITULUI NET

- mii lei -

SPECIFICAŢIE	Nr. rd.	Exerciţiul financiar :					
		Precedent (realizat)	Curent				
			TOTAL (preliminat)	din care :			
				trim.I	trim.II	trim.III	trim.IV
A	0	1	2	3	4	5	6
Profitul net al exerciţiului	01						
- Fond de participare a salariaţilor	02						
- Surse proprii de finanţare, total, din care:	03						
- fond de dezvoltare	04						
- Cota managerului	05						
- Vărsăminte la buget	06						
- Dividende cuvenite, total, din care:	07						
- cota F.P.S.	08						
- cota F.P.P.	09						
- alţi acţionari	10						
- Alte repartiţii legale*)	11						
Manager,		**Conducătorul compartimentului financiar contabil,**					

09. Principalii indicatori economico - financiari

Cuprinde indicatorii economici şi financiari ce permit caracterizarea în detaliu a unităţii economice, permiţând utilizatorului multiple modalităţi de intervenţie şi acţiune pentru a asigura creşterea valorii întreprinderii, limitând la minimum dependenţa unităţii şi riscul dacă se promovează şi respectă exigenţele bugetării financiare.

Indicatorii prevăzuţi în acest formular se prezintă astfel :

BUGETUL PE ANUL 1995

09. - „Principalii indicatori economico-financiari"

1) Pragul de rentabilitate - reflectă nivelul cifrei de afaceri (volumul total al încasărilor) pentru care profitul este egal cu zero.

$$\text{Pragul de rentabilitate} = \frac{\text{Costuri fixe (mii lei)}}{\text{Prețul de livrare unitar (lei/U.M.)} - \text{Costuri variabile unitare (lei/U.M.)}}$$

2) Lichiditatea globală (generală) - reflectă posibilitatea componentelor patrimoniale curente de a se transforma într-un termen scurt în lichidități pentru a satisface obligațiile de plată exigibile.

Se apreciază o lichiditate globală favorabilă atunci când are o mărime supraunitară (între 2 și 2,5).

$$\text{Lichiditatea globală} = \frac{\text{Active circulante}}{\text{Datorii curente}}$$

3) Lichiditatea redusă (intermediară)

$$\text{Lichiditatea redusă} = \frac{\text{Active circulante} - \text{Stocuri}}{\text{Datorii curente}}$$

Lichiditatea redusă trebuie să tindă spre o mărime unitară (între 0,5 și 1).

4) Lichiditatea imediată

$$\text{L.i.} = \frac{\text{Trezorerie (casă, dispoziții bancare și plasamente de scurtă durată)}}{\text{Datorii pe termen scurt}}$$

5) Securitatea financiară - reflectă gradul în care capitalurile proprii asigură finanțarea activității.

$$\text{S.f.} = \frac{\text{Capitaluri proprii}}{\text{Datorii pe termen mediu și lung}}$$

5') Rata rentabilității economice - măsoară eficiența mijloacelor materiale și financiare alocate.

$$\text{R.e.} = \frac{\text{Profitul exploatării}}{\text{Total active}}$$

Rata rentabilității economice trebuie să fie superioară ratei inflației; trebuie să permită reînnoirea și creșterea activelor într-o perioadă cât mai scurtă.

6) Rata rentabilității financiare - exprimă capacitatea capitalurilor proprii de a produce profit.

$$R.f. = \frac{Profitul net}{Capitaluri\ proprii}$$

7) Solvabilitatea patrimonială reprezintă gradul în care unitățile patrimoniale pot face față obligațiilor de plată.

$$S.p. = \frac{Capital propriu}{TOTAL\ pasiv} \times 100$$

S.p. este considerată bună, când rezultatul obținut depășește 30%, indicând ponderea surselor proprii în totalul pasivului.

7') Rata autonomiei financiare (rata generală a solvabilității)

$$R.a.f. = \frac{Capital străin}{Capital\ propriu}$$

8) Gradul de îndatorare arată limita până la care agentul economic este finanțat din alte surse decât fondurile proprii.

$$G.i. = \frac{Plăți\ exigibile}{TOTAL\ activ} \times 100$$

9) Rata profitului $= \frac{Profitul\ brut}{Cifra\ de\ afaceri} \times 100\,\%$

10) Potențialul de dezvoltare/creștere

$$P.d. = \frac{Prelevări\ din\ profit\ pentru\ fondul\ de\ dezvoltare}{Fond\ de\ rulment = (Active/Circulante - Obligații)} \times 100$$

11) Perioada de recuperare a creanțelor

$$P.r.c. = Creanțe = \frac{(Debitori + Facturi\ neîncasate)}{Cifra\ de\ afaceri} \times 365\ (zile)$$

12) Perioada de rambursare a datoriilor

$$P.r.a. = \frac{Obligații}{Cifra\ de\ afaceri} \times 365\ (zile)$$

13) Rotația stocurilor

$$R.s. = \frac{Cifra\ de\ afaceri}{Total\ stocuri - Facturi\ neîncasate} \times (zile)$$

14) Productivitatea muncii

$$P.m. = \frac{Cifra\ de\ afaceri}{Nr.\ total\ de\ personal}$$

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

15) Ponderea salariilor în costuri

$$P.s.c. = \frac{\text{Salarii directe}}{\text{Costuri directe de producție}} (\%)$$

Este remarcabil că informațiile cuprinse în componența bugetului de venituri și cheltuieli trebuie să privească atât anul de bază cât și anul curent, cu defalcarea pe trimestre, oferind astfel și posibilitatea interpretării și comparării acestora în dinamică.

Normele metodologice de elaborare a bugetelor de venituri și cheltuieli (596/1995) urmează să se actualizeze în funcție de prevederile actelor normative ce se vor elabora ulterior, dar indiferent de acestea managerii, administratorii, directorii economici și orice alte persoane cu obligații în gestionarea patrimoniului se fac responsabile pentru aplicarea corectă a acestor normative, iar agenții economici cu capital privat pot aplica în mod corespunzător prevederile acestor norme metodologice.

2.4.5.Controlul condițiilor interne de exploatare prin nivelul și structura costurilor

Unitățile patrimoniale cu caracter turistic sau comercial în desfășurarea activității lor combină în diverse moduri cei trei factori de producție, respectiv :1) obiectele muncii, 2) mijloacele de muncă și 3) forța de muncă.

Pentru utilizarea eficienței a acestor factori de producție, în condițiile unei economii concurențiale se ridică problema controlului randamentelor și productivității acestora prin măsurarea sub o formă sau alta a cantității factorilor de producție consumați pentru obținerea unei unități de producție. Acest control este cunoscut în literatura de specialitate , din țările Europei occidentale și în special în cea franceză sub denumirea de controlul condițiilor interne de producție, prin nivelul și structura costurilor bazându-se pe următoarele rațiuni de principiu:

1. Determinarea și supravegherea evoluției nivelului și structurii cheltuielilor efective aferente unei anumite combinații a utilizării factorilor de producție;

2. Compararea nivelului și structurii cheltuielilor efective cu un nivel normat sau prestabilit ceea ce permite calculul și analiza cauzelor generatoare.

BCU "ION CREANGĂ" BUCUREȘTI LIBRARY

Acest control al condițiilor interne de exploatare trebuie să permită găsirea răspunsului la trei tipuri de probleme pe care le ridică gestiunea unei unități patrimoniale, și anume :

1. Probleme de comandament care apar, în principal la marile unități patrimoniale, unde disperarea geografică determină descentralizarea responsabilităților privind controlul condițiilor interne de producție la nivelul subunităților, subdivizioanelor tehnico-productive sau comerciale. În aceste condiții fiecare șef de subdiviziune tehnico-productivă sau comercială, devine responsabilul gestiunii sale, fiind obligat să-și organizeze propriul control al condițiilor interne de producție. El trebuie să controleze dacă rezultatele econonico-financiare obținute la nivelul subunității pe care o conduce sunt sau nu conforme cu directivele și strategiile generale stabilite de conducerea superioară.

Problemele de comandament apar tot mai frecvent datorită tendinței generale de descentralizare a responsabilităților, de la nivelul unității patrimoniale la nivelul subdiviziunilor tehnico-productive, politică promovată de managementul modern.

2. Problemele economice de eficiență, care apar îndeosebi în cazul producției puternic marcate de concurență, care au ca și consecință vânzarea cu marjă redusă de profit pe unitate de producție. Această problemă apare și în cazul promovării și realizării unor investiții importante care trebuie să permită realizarea unui volum de producție suficient de mare, care să asigure recuperarea într-un interval de timp normal a cheltuielilor cu investițiile. În ambele situații se impune supravegherea riguroasă a randamentelor factorilor de producție cu scopul de reducere a costurilor totale apreciată ca singura cale de realizare a rezultatelor economico - financiare scontate, în cazul în care nivelul prețurilor de vânzare este stabilit prin concurență sau prin reglementări normative.

3. Probleme de ordin social, care sunt generate de faptul că orice întreprindere care dorește să prospere într-o economie concurențială, trebuie să-și creeze un climat social prin care să antreneze personalul său în realizarea sarcinilor încredințate și obținerea unor rezultate economico-financiare maxime.

Aceste obiective nu pot fi realizate decât pe baza unor analize pertinente a randamentelor utilizării factorilor de producţie care să asigure personalului informaţia dorită sau cerută de acesta pentru a-şi putea determina contribuţia sa la rezultatele economico - financiare obţinute de unitatea patrimonială.

2.4.6.Realizarea unei evidenţe analitice a cheltuielilor, veniturilor, rezultatelor economico - financiare şi a stocurilor.

În calitate de principală componentă a sistemului informaţional economic, contabilitatea de gestiune are rolul de a reflecta şi controla în expresie bănească, cheltuielile, veniturile şi rezultatele economico - financiare generate de produsele, acţiunile şi prestaţiile turistice şi/sau comerciale.

Aceasta presupune utilizarea în contabilitea de gestiune, pe lângă conturile reglementate normativ şi a unor conturi analitice nereglementate normativ, respectiv, a căror normalizare şi atribuire este lăsată la latitudinea utilizatorilor.

Detalierea pe conturile analitice se face în funcţie de scopurile urmărite, de specificul şi particularităţile activităţii fiecărui agent economic. Această detaliere în conturi analitice va diferi în funcţie de ramura de activitate din care face parte unitatea patrimonială, de structura tehnico-productivă a fiecărei unităţi, de obiectul de evidenţă şi calculaţie a costurilor, de măsura în care managerii unităţilor patrimoniale pretind executanţilor să structureze cheltuielile, veniturile şi rezultatele. Cu toate diferenţele impuse de specificul ramurilor şi necesitatea cunoaşterii proceselor şi naturii activităţilor, ne exprimăm părerea că, cheltuielile, veniturile şi rezultatele oricărei unităţi patrimoniale ar trebui oglindite cu ajutorul conturilor analitice : funcţional, structural şi operaţional. În acest fel, în cazul unei unităţi de turism, de exemplu, am putea cunoaşte cheltuielile, veniturile şi rezultatele pe feluri de acţiuni turistice (organizat sau neorganizat), pe unităţile turistice (operative, executante şi operaţionale), pe servicii turistice (sejur, croazieră, excursie etc.), iar în cadrul lor pe elemente de cheltuieli, respectiv venituri, cu posibilitatea determinării rezultatelor pe fiecare din aceste servicii. Pentru realizarea acestui deziderat trebuie adoptată o anumită structură a simbolurilor conturilor, astfel încât să pună în evidenţă şi să se valorifice funcţional, structural şi operaţional informaţiile contabilităţii de gestiune.

Pentru elementele patrimoniale de natura stocurilor detalierea pe conturile analitice trebuie să se ţină seama de tipologia stocurilor, de locurile de gestionare, de metoda de evidenţă operativă şi analitică adoptată de unitatea

patrimonială, de modul de evaluare a stocurilor, astfel încât să se poată cunoaște în orice moment existența și mișcarea fiecărui element patrimonial oglindit în cadrul contabilității de gestiune, folosindu-se conturile specifice acesteia.

De exemplu, dacă la o societate comercială din turism conducerea dorește să cunoască materiile prime în stoc pe feluri, poate proceda astfel :

a. dacă se adoptă concepția integrată de organizare și conducere a contabilității, contabilizarea analitică a materiilor prime se va realiza în cadrul contabilității financiare, unde se conduce și inventarul permanent și anume:

a_1. contabilitatea sintetică a materiilor prime se conduce cu ajutorul contului **300** „Materii prime"

a_2. contabilitatea analitică pe feluri de materii prime se poate realiza cu ajutorul conturilor : **300.01** „Carne porc"; **300.02** „Carne vită"; **300.03** „Ulei" etc., iar în cadrul acestor conturi analitice detalierea se poate adânci după diverse caracteristici sau parametri a diferitelor feluri de materii prime sau materiale.

b. dacă societatea comercială adoptă concepția dualistă de organizare a contabilității, când inventarul permanent se va realiza în cadrul contabilității de gestiune, pentru care se poate folosi contul 940 „Stocuri de materii prime", în cadrul căruia se pot deschide conturile : **940.01** „Carne porc; **940.02**" „Carne vită"; **940.03** „Ulei" etc., pe care, de asemenea, utilizatorul le poate detalia după necesitățile de informare ale acestuia.

Indiferent de locul de realizare a contabilității stocurilor, în cadrul contabilității financiare sau de gestiune, din punct de vedere tehnic aceasta se va realiza cu ajutorul acelorași instrumente de lucru. Dacă de exemplu, se adoptă metoda cantitativ-valorică pentru evidența operativă și analitică a stocurilor, se va folosi la compartimentul contabilității, „Fișa de cont analitic pentru valori materiale" iar la depozite, „Fișa de magazie" indiferent că inventarul permanent se va conduce în cadrul contabilității financiare sau de gestiune.

Detalierea conturilor sintetice pe conturi analitice permite urmărirea existenței și mișcării elementelor patrimoniale pe depozite, gestiuni etc., permițând verificarea concordanței acestora cu contul sintetic respectiv și stabilirea eventualelor diferențe dintre datele din diferitele conturi analitice și evidența operativă condusă cu ajutorul „Fișelor de magazie, precum și între datele din conturile analitice și cele din balanța de verificare analitică a unui

cont sintetic, ceea ce denotă șanse reale de control asupra elementelor patrimoniale oferite de utilizarea conturilor analitice.

Se poate deduce din cele prezentate sfera mai restrânsă a conturilor analitice față de conturile sintetice. Dar, indiferent de aceasta, ele reprezintă principalul instrument de asigurare a integrității patrimoniului diferiților agenți economici, de realizare a controlului gestionar asupra acestor elemente.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 3

CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE COMERȚ INTERIOR

3.1. Generalități privind contabilitatea în comerțul interior

3.1.1. Considerații privind obiectivele unei contabilități manageriale

Evoluția contabilității în timp a urmat o linie ascendentă, dar oscilatorie, cu privire la caracterul sau natura sa, între mai multe concepții sau teorii : o simplă tehnică de înregistrare, o știință, o artă, un mecanism de funcționare independent sau un auxiliar al altora etc. Este semnificativ de remarcat că toate lucrările de specialitate apărute în sec. XX consideră contabilitatea ca o știință exactă, sesizând existența și particularitățile celor două laturi ale contabilității, insistând asupra necesității de a nu se confunda știința contabilității, care cuprinde principiile și metodele de lucru a acestei discipline, cu tehnica contabilă privitoare la modul de efectuare a înregistrărilor în conturi și la forma de ținere a registrelor contabile[1].

Odată acceptat caracterul de știință a contabilității, divergența de opinii s-a axat asupra apartenenței acesteia la o anumită grupă de științe dintre care s-au pus în discuție :

1. Științele matematicii
2. Științele economice
3. Științele economiei întreprinderii
4. Științele manageriale (administrarea și conducerea întreprinderii).

Fără a intra în analize argumentale detaliate apreciem că teoria și practica contabilă modernă „a rămas singură, independentă și precis conturată ca obiect și metodologie"[2] la granița celor patru grupe de științe enunțate, apartenența la

1) Drăgan, C. M., Contabilitatea de gestiune, Editura Facla, Timișoara, 1978, pag. 19.
2) Drăgan, C. M., Contabilitatea de gestiune, Editura Facla, Timișoara, 1978, pag. 20.

fiecare dintre ele putând fi supralicitată. Astfel, în concepția celor care au considerat contabilitatea o știință managerială „conceptele contabilității sunt izvorâte din practica gestiunii (management) și nu din practica contabilă însăși"[3].

În acest concept, cel puțin o subdiviziune sau o secțiune a teoriei și practicii contabile contemporane a putut fi interpretată drept contabilitate managerială care în accepțiunea noastră ar viza următoarele obiective :

1. Bugetarea, înregistrarea, urmărirea și controlul cheltuielilor și veniturilor globale ale unei unități patrimoniale în vederea determinării rezultatului economico-financiar de ansamblu al acesteia. Acest lucru poate fi realizat prin grefarea informației contabilității manageriale, pe clasificarea economico-financiară a cheltuielilor și veniturilor, respectiv, în funcție de natura și conținutul lor economico-financiar.
2. Bugetarea, înregistrarea, urmărirea și controlul cheltuielilor și veniturilor pe principalele funcții, activități și subactivități desfășurate de o unitate patrimonială, ceea ce presupune uzitarea de clasificarea funcțională a cheltuielilor și a veniturilor.
3. Bugetarea, înregistrarea, urmărirea și controlul cheltuielilor și veniturilor pe subdiviziuni organizatorice (tehnico-productive și/sau funcționale) care presupune utilizarea clasificării structurale a cheltuielilor și veniturilor.
4. Bugetarea, înregistrarea, urmărirea și controlul cheltuielilor și veniturilor pe produse, lucrări și servicii, ce fac obiectul de activitate al unei unități patrimoniale ceea ce presupune operarea cu clasificarea operațională a cheltuielilor și veniturilor.

Având în vedere că, clasificarea economico-financiară a cheltuielilor și veniturilor este specifică contabilității financiare, iar clasificările: 1) funcțională; 2) structurală și 3) operațională, sunt specifice contabilității de gestiune, considerăm că în sfera de cuprindere a contabilității manageriale, ar trebui să se includă :

a. **contabilitatea financiară** a cheltuielilor și veniturilor, practic neinfluențată de natura și specificul activității unităţiilor patrimoniale, axată pe determinarea rezultatului economico-financiar global (profit sau pierdere);

b. **contabilitatea de gestiune**, axată pe prelucrarea specifică a cheltuielilor și veniturilor preluate din contabilitatea financiară, în vederea de-

3) Thibert, R., La géstion prévisionelle et controle de l'entreprise, Duval, Paris, 1966, pag. 106 - 107.

terminării rentabilităţii produselor, lucrărilor şi serviciilor care fac obiectul de activitate al unităţii patrimoniale şi care sunt puternic influenţate de natura şi specificul acesteia.

Având în vedere că problematica contabilităţii financiare a cheltuielilor şi veniturilor a fost studiată în anii anteriori, deşi vom reaminti unele înregistrări contabile, specifice acesteia, în acest capitol ne vom axa cu prioritate pe posibilităţile de organizare şi conducere a contabilităţii de gestiune, în conformitate cu normele contabile româneşti în vigoare.

3.1.2. Conţinutul şi funcţiile comerţului interior

Comerţul interior este o activitate economică, componentă a sectorului terţiar, constând din ansamblul activităţilor prin care se stabilesc legături permanente între producţia bunurilor materiale şi consumul acestora, concretizate în cumpărarea şi vânzarea mărfurilor, cu scopul de a obţine profit. Pentru aceasta trebuie reluat în permanenţă ciclul aprovizionare - stocare - vânzare. Vânzarea reprezintă momentul juridic al trecerii mărfurilor de la vânzător la cumpărător.

În calitatea de ramură a economiei naţionale, comerţul îndeplineşte următoarele condiţii :

a. Echilibrarea cererii solvabile de mărfuri prin mijlocirea şi coordonarea producţiei.

b. Accelerarea proceselor de vânzare a mărfurilor la un nivel superior, al calităţii servirii consumatorilor, combinând vânzările de mărfuri cu servicii complementare.

c. Influenţarea consumului printr-o ofertă activă de mărfuri (autoservire, publicitate, expunerea liberă a mărfurilor etc.)

3.1.3. Structura unităţilor comerciale şi profilul acestora

Activitatea de comerţ interior se desfăşoară prin societăţi comerciale specializate şi anume :

1. Societăţi comerciale cu capital privat, constituite sub forma juridică a societăţilor în nume colectiv, comandită simplă şi pe acţiuni şi societăţi cu răspundere limitată.

2. Întreprinderi comerciale de natura regiilor autonome sau subunităţi ale acestora al căror obiect principal de activitate îl constituie cumpărarea mărfurilor şi vânzarea lor cu scopul declarat de a obţine profit. Astfel, în cadrul

activităților strategice ale economiei, cum ar fi energetica, transporturile, telecomunicațiile etc. pot fi organizate și sectoare comerciale cum ar fi de exemplu, activitatea comercială în cadrul sectorului de transporturi.

3. Societăți comerciale constituite prin reorganizarea unităților comerciale de stat.
4. Asociații familiale sau persoane fizice, care desfășoară activități comerciale, organizate conform Decretului - Lege nr. 54 / 1990.
5. Cooperativele de consum sau meșteșugărești, formate prin asocierea unor producători care desfășoară și activități comerciale.

Privite din punct de vedere al profilului activității lor, unitățile economice specializate în comerțul interior pot fi :

a. **unități comerciale cu ridicata**, sau „en gross", care cumpără mărfuri în partizi sau loturi mari, pe care le vând altor întreprinderi comerciale, prestând deci, servicii de intermediere;
b. **unități cu amănuntul**, sau „en detail", care revând mărfurile cumpărate către populație;
c. **unități comerciale de alimentație publică**, organizate sub formă de hoteluri - restaurante, care revând către populație mărfuri în starea în care au fost cumpărate, sau după o prelucrare prealabilă, prin consumarea acestora în spațiile special amenajate în acest scop;
d. **unități comerciale mixte**, care desfășoară atât activitate comercială cu ridicata cât și cu amănuntul sau de alimentație publică.

Indiferent de felul unităților specializate în domeniul comerțului interior în structura organizatorică a acestora, putem deosebi compartimente operative și compartimente funcționale.

3.1.4. Stocurile de mărfuri și prețurile utilizate în evaluarea acestora

Pentru desfășurarea activității comerciale aceste unități trebuie să dispună de stocuri de marfă.

Stocurile de mărfuri sunt elemente patrimoniale procurate din afara unității sau obținute în cadrul acesteia și trecute în sfera circulației pentru a fi vândute în starea în care se găsesc sau în urma unor prelucrări cu scopul de a obține un plus de valoare sau un profit.

În contabilitate, stocurile de mărfuri îndeplinesc un dublu rol : 1) constituie principalul element patrimonial și 2) constituie element de calcul al costului de aprovizionare al mărfurilor vândute.

Privite în raport cu perioada de gestiune deosebim : 1) stocul inițial de mărfuri, existent la începutul perioadei și 2) stocul final de mărfuri, constatat la sfârșitul perioadei de gestiune sau sfârșitul exercițiului financiar.

Pentru calculul costului de aprovizionare al mărfurilor vândute se adaugă la costul de aprovizionare al stocului inițial de mărfuri, valoarea mărfurilor achiziționate în cursul perioadei de gestiune evaluate la cost de achiziție sumă din care se deduce stocul final de mărfuri evaluat la cost de achiziție.

În condițiile economiei de piață stocurile de mărfuri sunt evaluate diferit, în funcție de proveniența acestora și acordul părților în urma negocierilor, deci, prețurile sunt libere și fluctuante. Cu toate acestea putem deosebi următoarele categorii principale de prețuri :

1. **Prețul cu ridicata** reprezentând prețul de cumpărare al mărfurilor de către unitățile comerciale cu ridicata sau de livrare de către unitățile producătoare.
2. **Prețul cu amănuntul**, practicat de unitățile comerciale de desfacere cu amănuntul al mărfurilor către populație, fiind format din prețul cu ridicata la care se adaugă adaosul comercial al unităților cu amănuntul.
3. **Prețul de contractare sau achiziție**, pentru produsele agricole, care poate fi majorat cu prime sau adaosuri după caz, ori alte avantaje oferite producătorilor agricoli.
4. **Prețul extern pentru mărfurile importate**, format din prețul extern în valută franco-furnizor extern, transformat în lei la cursul în vigoare, la care se adaugă cheltuielile de transport pe parcursul extern, taxele vamale, alte comisioane și taxe.
5. **Prețul intermediar**, practicat de unitățile comerciale cu ridicata, pentru vânzarea mărfurilor către unitățile comerciale cu amănuntul, fiind format din prețul cu ridicata, la care se adaugă cota de adaos comercial al unității cu ridicata, cunoscută sub denumirea de marjă comercială.

Nivelul prețului mărfurilor este influențat de : 1) condițiile de livrare; 2) condițiile de ambalaj și 3) condițiile de încasare.

Condițiile de livrare asigură delimitarea răspunderilor între furnizori și clienți privind cheltuielile ocazionate de livrarea mărfurilor și a ambalajelor. Prin ele se precizează locul până unde furnizorul suportă cheltuielile de expediere și de asigurare.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

Condițiile de livrare la intern pot fi: franco-depozitul furnizorului, franco-stația de expediere, franco-stația de destinație.

Cheltuielile de aprovizionare, cum ar fi cele de transport achitate terților, încărcare - descărcare, asigurare, se adaugă la prețul de facturare sau cumpărare, formând costul de achiziție sau costul de aprovizionare.

Condițiile de ambalare ale mărfurilor se referă la precizarea tipului de ambalaje utilizate și la includerea sau neincluderea prețului ambalajului în prețul mărfii, ceea ce prezintă importanță pentru înregistrarea în contabilitate. Dacă prețul ambalajului este inclus în prețul mărfii, întreaga valoare a mărfii și ambalajului se reflectă în contul de mărfuri, iar dacă nu, valoarea ambalajului trebuie oglindită diferit în funcție de natura acestuia.

Condițiile de plată, respectiv, de încasare sunt prevăzute prin contractele sau convențiile încheiate între părți cu ocazia negocierilor.

3.1.5. Modalități de circulație a mărfurilor

Circulația mărfurilor constă în trecerea bunurilor de la unitățile producătoare la cele de comerț și de aici la consumatorii finali.

Se pot deosebi două forme de circulație a mărfurilor și anume : 1) circulația mărfurilor cu ridicata și 2) circulația mărfurilor cu amănuntul.

Circulația mărfurilor cu ridicata constă în aprovizionarea cu mărfuri în cantități mari de la diverși furnizori în scopul vânzării lor în sortiment comercial către unitățile cu amănuntul sau către alți beneficiari. Această circulație se face prin unități specializate de comerț cu ridicata, care au ca și unități operative depozitele cu ridicata. Această circulație constituie o verigă suplimentară; ea este totuși necesară pe motiv că suplinește capacitatea de depozitare a comerțului cu amănuntul, asigură aprovizionarea ritmică a unităților cu amănuntul prin suplinirea capacității de transport a acestora, formarea sortimentului comercial în cazul furnizorilor dispersați și a mărfurilor ce se produc numai în anumite perioade, dar se consumă pe tot parcursul exercițiului financiar. Circulația mărfurilor cu ridicata se poate reda schematic în figura 3.1:

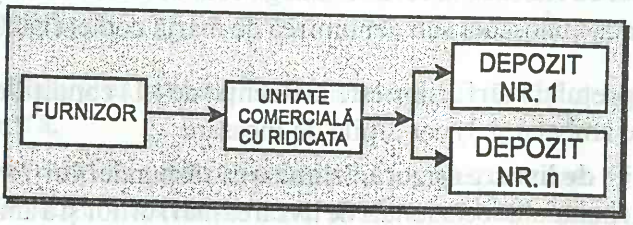


Fig. 3.1
Circulația mărfurilor cu ridicata

BCU IAȘI - CENTRU UNIVERSITAR

Circulația mărfurilor de la unitățile producătoare poate avea loc direct către unitățile comerciale cu amănuntul, când presupune și existența depozitelor de repartizare, conform figurii 3.2.

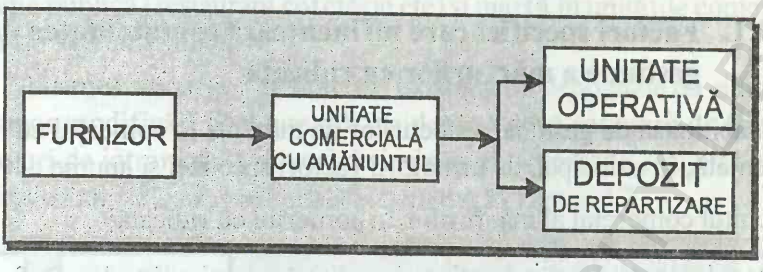


Fig. 3.2
Circulația mărfurilor cu amănuntul

Prețul de revânzare în cazul circulației mărfurilor cu ridicata este egal cu prețul de cumpărare la care se adaugă adaosul comercial, exprimat în procente (prețul intermediar, preț de livrare).

Circulația mărfurilor cu amănuntul încheie procesul circulației mărfurilor, ele ajungând la consumatorul final. Aceasta se derulează prin unități comerciale specializate în vânzarea mărfurilor cu amănuntul, constând în magazine complexe, chioșcuri, tonete, etc.

La unele unități comerciale de vânzare cu amănuntul sunt organizate și depozite de repartizare în care se primesc mărfurile de la furnizori, distribuindu-se apoi în sortiment comercial magazinelor. Ca atare, aprovizionarea unităților cu amănuntul se poate face fie prin unitățile cu ridicata, fie prin alți diverși intermediari sau direct de la furnizori.

Similar comerțului cu amănuntul se desfășoară circulația mărfurilor și în comerțul de alimentație publică, cu excepția că alături de mărfurile vândute consumatorilor finali în starea în care au fost aprovizionate din comerțul cu ridicata, din depozitele proprii de repartizare, sau direct de la furnizori, apar frecvent activități de producție proprie, în special, preparate culinare, produse de cofetărie și patiserie.

3.2. Contabilitatea circulației mărfurilor cu ridicata

3.2.1. Factori specifici care influențează contabilitatea de gestiune a mărfurilor cu ridicata

Contabilitatea de gestiune a stocurilor de mărfuri în comerțul cu ridicata este influențată, în principal, de următorii factori specifici și anume :

a. circuitul comercial al mărfurilor în comerțul cu ridicata;

b. metodele de evidență operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri;

c. metodele de evaluare a fluxurilor de mărfuri.

3.2.1.1. Circuitul comercial al mărfurilor

Circuitul comercial al mărfurilor cu ridicata constă în circulația acestora de la producător la societățile comerciale specializate în comerțul cu ridicata și de la aceștia la societățile comerciale specializate în comerțul cu amănuntul.

Principalul element stocabil în comerțul cu ridicata este stocul de mărfuri. În general, stocul este definit ca un ansamblu de bunuri, care intervin în ciclul de exploatare al întreprinderii, procurate fie în vederea consumării lor la prima folosință, sau rezultate la sfârșitul unui proces de producție urmând a fi vândute, fie în scopul revânzării lor ca atare.

Potrivit acestei definiții, atât în contabilitatea financiară cât și în contabilitatea de gestiune, stocurile sunt clasificate după rolul lor în procesul de exploatare al întreprinderii și nu după natura intrinsecă a elementului stocat. În acest context se pot distinge :

a. Stocuri de mărfuri constituite din acele bunuri sau elemente stocabile care au fost cumpărate în scopul revânzării lor ca atare (în starea în care au fost cumpărate).

b. Stocuri de „aprovizionări stocabile" constituite din acele bunuri sau elemente stocabile care au fost cumpărate în scopul consumării lor integral la prima folosință în procesul de producție și/sau comercializate (circulație);

c. Stocuri de produse constituite din acele bunuri sau elemente stocabile care au fost obținute dintr-un proces de producție propriu urmând a fi vândute.

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Încadrarea unui bun sau unui element stocabil într-o categorie sau alta de stoc se face în funcţie de locul şi rolul său la un moment dat în circuitul economic al unei întreprinderi. De exemplu, untul constituie produs finit într-o fabrică de produse lactate, „aprovizionare stocabilă" (materie primă) într-o unitate de alimentaţie publică (restaurant,cofetărie etc) şi marfă în unităţile comerciale cu ridicata şi / sau amănuntul.

Mărimea stocurilor de mărfuri existente în depozitele cu ridicata este supusă unor modificări continue sub incidenţa a două categorii de fluxuri[4] : 1) fluxuri de intrare şi 2) fluxuri de ieşire care formează circuitul comercial al mărfurilor cu ridicata, prezentată schematic în figura 3.3.

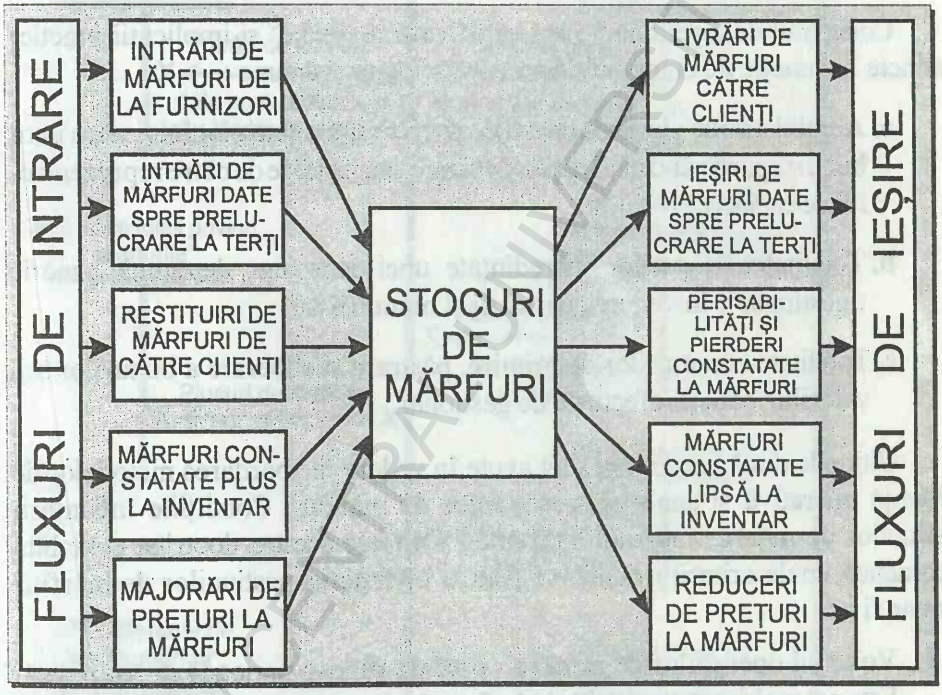


Fig. 3.3

Circuitul comercial al mărfurilor cu ridicata

Pentru reflectarea în contabilitate a circuitului comercial al mărfurilor pot fi selectate din planul de conturi general şi folosite subsisteme adecvate de conturi, în cadrul cărora să se asigure inventarul permanent al mărfurilor în depozitele cu ridicata.

4) Timariu D., Popescu Gh., Possler I., Contabilitatea teoretică şi comercială, Editura P. Bucureşti, 1981, pag. 101.

Potrivit actualelor norme contabile românești[5] inventarul permanent al stocurilor de mărfuri se ţine în contabilitatea financiară cu ajutorul contului **371 „Mărfuri"** prin intermediul căruia fluxurile mărfurilor din depozitele cu ridicata pot fi reprezentate schematic conform figurii 3.4.

Complexitatea activităţii comerciale impune o organizare a circuitului comercial a mărfurilor specifică metodelor şi tehnicilor adoptate de către fiecare societate comercială, pentru evidenţa operativă şi analitică a stocurilor de mărfuri, precum şi a celor de evaluare a fluxurilor de circulaţie a acestora.

3.2.1.2. Metode de evidenţă operativă şi analitică a stocurilor de mărfuri

Conceptul de „gestiune" are semnificaţii teoretice[6] şi implicaţii practice distincte în funcţie de contextul în care este folosit şi anume :

a. Administrarea generală cu maximă eficienţă a patrimoniului sau a unor bunuri aparţinând unei persoane fizice sau juridice de către reprezentantul acesteia.

b. Totalitatea bunurilor încredinţate unei persoane, denumită generic „gestionar", în vederea păstrării şi mânuirii lor.

c. Totalitatea operaţiilor de primire, păstrare şi eliberare a bunurilor sau valorilor băneşti efectuate de gestionar.

Ultimele două accepţiuni sunt avute în vedere în abordarea metodelor de evidenţă operativă şi analitică a stocurilor de mărfuri. Condiţiile înfiinţării gestiunilor de mărfuri nu sunt legiferate. Cu toate acestea doctrina contabilă recomandă unele criterii orientative pentru înfiinţarea gestiunilor de mărfuri cum ar fi :

1. Volumul operaţiilor de primire - predare dintr-o perioadă de timp dată. Este cel mai important criteriu în funcţie de care se stabileşte numărul de gestiuni dintr-o unitate patrimonială. Astfel, într-o unitate patrimonială de dimensiuni reduse poate fi înfiinţată o singură gestiune pentru toate mărfurile pe care le deţine, în timp ce într-o unitate patrimonială de dimensiuni mari este necesar să se înfiinţeze gestiuni specializate pe principalele categorii de mărfuri.

5) Sistemul contabil al agenţilor economici, M.F., 1994

6) Ionescu C., Gestionarea bunurilor, Editura Lumina, Bucureşti 1990, pag. 3 şi următoarea.

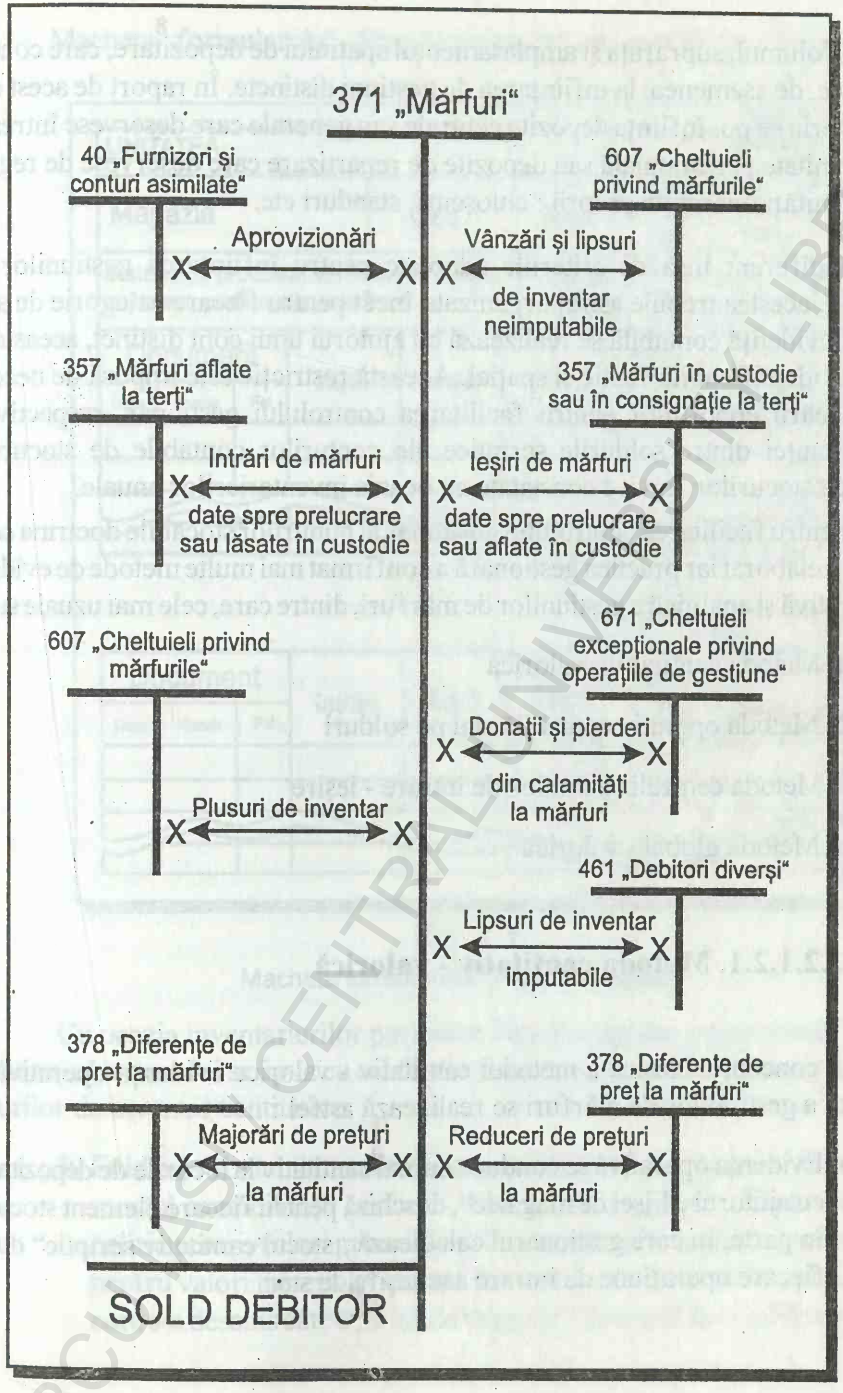


Fig. 3.4
Subsistemul contabil de reflectare a fluxurilor de mărfuri

BCU IAŞI CENTRALA UNIVERSITARĂ LIBRARY

2. Volumul, suprafața și amplasamentul spațiului de depozitare, care conduce, de asemenea, la înființarea de gestiuni distincte. În raport de acest criteriu se pot înființa depozite centrale sau generale care deservesc întreaga unitate patrimonială sau depozite de repartizare care deservesc de regulă unități operative proprii : chioșcuri, standuri etc.

Indiferent însă de criteriile adoptate pentru înființarea gestiunilor de mărfuri, acestea trebuie astfel organizate încât pentru fiecare categorie de stoc a cărui evidență contabilă se realizează cu ajutorul unui cont distinct, aceasta să poată fi identificabilă faptic și spațial. Această restricție este impusă de necesitatea creării condițiilor pentru facilitarea controlului gestionar, respectiv, a concordanței dintre soldurile scriptice ale conturilor contabile de stocuri și valoarea stocurilor faptice constatate cu ocazia inventarierilor anuale.

Pentru facilitarea controlului gestionar al bunurilor stocabile doctrina contabilă[7] a elaborat iar practica gestionară a confirmat mai multe metode de evidență operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri, dintre care, cele mai uzuale sunt:

a. Metoda cantitativ - valorică

b. Metoda operativ contabilă sau pe solduri

c. Metoda centralizatoarelor de intrare - ieșire

d. Metoda global - valorică

3.2.1.2.1. Metoda cantitativ - valorică

În concepția clasică a metodei cantitativ - valorice evidența operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri se realizează astfel :

a. Evidența operativă se conduce numai cantitativ la locurile de depozitare, cu ajutorul „Fișei de magazie", deschisă pentru fiecare element stocabil în parte, în care gestionarul calculează „stocul cantitativ scriptic" după fiecare operațiune de intrare sau ieșire de stoc.

7) Pântea P. și colab. : Contabilitate analitică, Editura Dacia, Cluj - Napoca, 1984, pag. 29 și următoarele.

BCU IAȘI - CENTRALĂ UNIVERSITARĂ

Macheta[8] formularului „Fișe de magazie" este prezentată în figura 3.5.

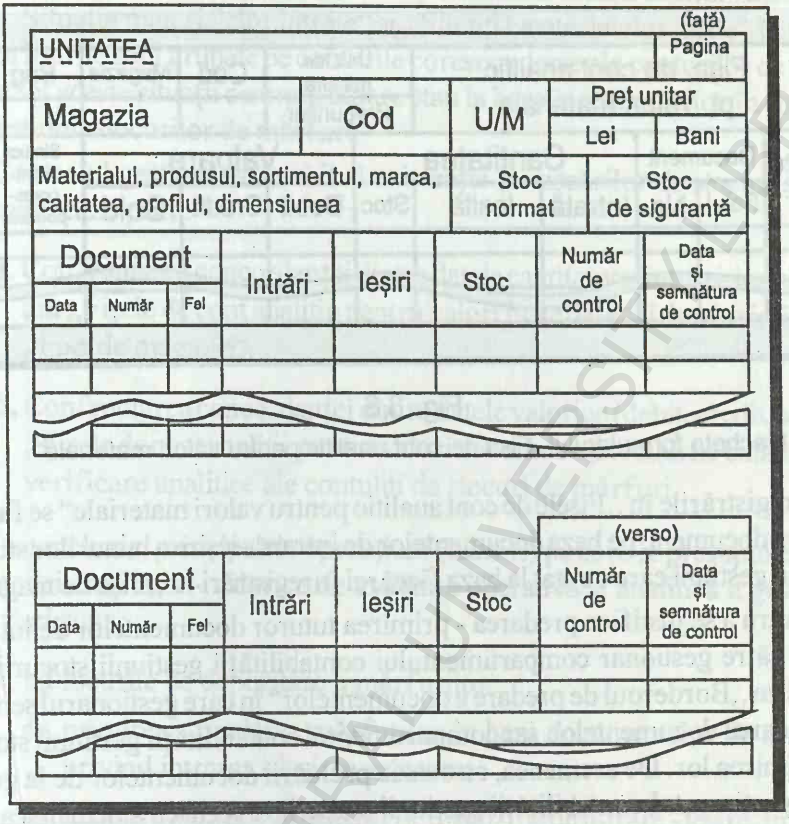


Fig. 3.5

Macheta formularului „Fișa de magazie"

Cu ocazia inventarierilor periodice fișa de magazie permite confruntarea operativă a stocului scriptic cu cel faptic și determinarea plusurilor și / sau minusurilor de inventar cantitative.

b. Evidența contabilă analitică se conduce cantitativ valoric la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor cu ajutorul „Fișelor de cont analitic pentru valori materiale". Se deschide câte o „Fișă de cont analitic pentru valori materiale" pentru fiecare element stocabil în parte, pentru care s-a deschis câte o „Fișă de magazie" distinctă la locul de depozitare.

8) Machetele formularelor prezentate în acest capitol sunt cele recomandate de „Catalogul formularelor tipizate", Ediția 1979.

Macheta formularului „Fișă de cont analitic pentru valori materiale" este prezentată în figura 3.6.

Fișa de cont analitic pt. valori materiale					Unit. de măsură / Preț unitar		Cod	Magazia	Pag.
Data 19..	Document		Cantitatea			Valoare			Simbol cont corespondent
	Felul	Nr.	Intrată	Ieșită	Stoc	Debit	Credit	Sold	

Fig. 3.6
Macheta formularului „Fișa de cont analitic pentru valori materiale"

Înregistrările în „Fișele de cont analitic pentru valori materiale" se fac, document cu document, pe baza documentelor de intrare - ieșire a bunurilor stocabile în și din gestiuni care au stat la baza fiecărei înregistrări în „Fișa de magazie".

Pentru a se justifica predarea - primirea tuturor documentelor de intrare - ieșire de către gestionar compartimentului contabilității gestiunii stocurilor se poate utiliza „Borderoul de predare a documentelor" în care gestionarul semnează de predarea documentelor, iar compartimentul contabilității gestiunii stocurilor de primirea lor. De asemenea, cu ocazia preluării documentelor de la gestionar, compartimentul contabilității gestiunii stocurilor verifică stocurile cantitative scriptice din „Fișa de magazie" și semnează de exactitatea acestora.

Macheta formularului „Borderoul de predare a documentelor" este reprezentată în figura 3.7.

Magazia	Borderou de predare a documentelor nr. _____ privind materialele intrate, ieșite în ziua de _____				
Felul și nr. documentului	Anexe	Valoare	Felul și nr. documentului	Anexe	Valoare

Fig. 3.7
Macheta formularului „Borderou de predare a documentelor"

Concomitent cu înregistrarea fiecărui document de intrare - ieșire în „Fișa de cont analitic pentru valori materiale" se pot întocmi situații centralizatoare, respectiv, „Situația materialelor intrate" și „Situația materialelor ieșite" în care intrările și ieșirile sunt grupate pe conturile corespondente ale conturilor de stocuri. În acest fel aceste situații centralizatoare stau la baza înregistrărilor în contabilitatea gestiunii stocurilor de mărfuri.

Controlul gestionar-contabil al existenței și mișcărilor de stocuri se realizează prin :

a. Confruntarea concordanței dintre datele cantitative (intrări, ieșiri și stoc) din „Fișele de cont analitic pentru valori materiale" și datele similare din „Fișa de magazie".

b. Confruntarea concordanței dintre datele valorice (debit, credit, sold) din „Fișele de cont analitic pentru valori materiale" și totalurile balanțelor de verificare analitice ale contului de stocuri de mărfuri.

În concluzie, principalele operațiuni (lucrări) pe care le presupune aplicarea metodei cantitativ - valorice de evidență operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri sunt :

a. La locurile de depozitare a mărfurilor :

a1. primirea - predarea mărfurilor în baza documentelor de dispoziție privind intrarea - ieșirea acestora;

a2. înregistrarea documentelor de dispoziție de intrare - ieșire, în „Fișele de magazie";

a3. întocmirea „Borderourilor de predare a documentelor" de intrare - ieșire compartimentului contabilității gestiunii stocurilor de mărfuri.

b. La compartimentul contabilității gestiunii stocurilor de mărfuri :

b1. verificarea necesității exactității și oportunității operațiunilor de intrare - ieșire de stocuri și confirmarea corectitudinii înregistrărilor efectuate de gestionari în „Fișele de magazie";

b2. evaluarea cantităților intrate sau ieșite din stoc în conformitate cu procedeele de evaluare acceptate de legislația și doctrina contabilă adoptate de unitatea patrimonială;

b3. înregistrarea documentelor de intrare - ieșire în „Fișele de cont analitic pentru valori materiale" și eventual în situații centralizatoare a intrărilor și ieșirilor de stocuri;

b4. înregistrarea intrărilor și ieșirilor valorice în contul de stocuri de mărfuri;

b5. întocmirea balanței de verificare analitică a contului de mărfuri.

Schematic realizarea evidenței operative și analitice a gestiunilor de mărfuri potrivit metodei cantitativ - valorice este prezentată în figura 3.8.

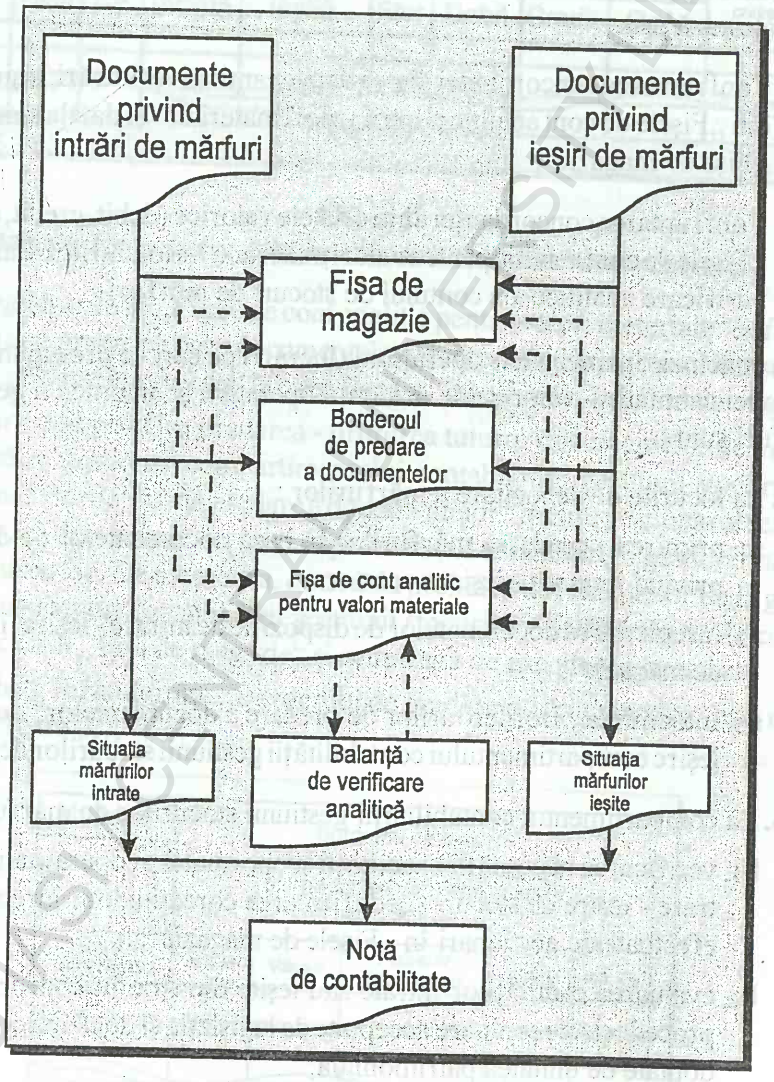


Fig. 3.8
Schema realizării evidenței operative și analitice a gestiunilor de mărfuri prin metoda cantitativ - valorică (forma clasică)

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Metoda cantitativ - valorică de evidență operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri, prezintă avantajul că poate furniza în orice moment date cu privire la existența și mișcarea mărfurilor. Are însă dezavantajul că necesită un volum mare de muncă prin faptul că înregistrarea mișcărilor cantitative de mărfuri se face, pentru necesități de control în vederea asigurării integrității lor, atât în fișele de magazie cât și în fișele de cont analitice de la contabilitatea gestiunii stocurilor[9].

Metoda cantitativ - valorică de evidență operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri poate fi realizată și într-o versiune simplificată care constă în comasarea evidenței operative de la locurile de depozitare cu evidența analitică a elementelor stocabile de la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor. În această versiune denumită și metoda contabilității valorice la locul de depozitare „Fișa de magazie" este suprimată, urmând ca în locul acesteia, să se conducă la locurile de depozitare, „Fișele de cont analitic pentru valori materiale" deschise pentru fiecare element stocabil în parte.

Principalele operațiuni (lucrări) pe care le presupune această versiune a metodei cantitativ - valorice de evidență operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri sunt :

a. La locurile de depozitare a bunurilor :

a1. primirea-predarea bunurilor în baza documentelor de dispoziție privind intrarea în și ieșirea lor din gestiune;

a2. evaluarea cantităților intrate în sau ieșite din stoc în conformitate cu procedeele de evaluare practicate de unitatea patrimonială și acceptate de doctrina și legislația contabilă;

a3. înregistrarea documentelor dispozitive de intrare - ieșire în „Fișele de cont analitic pentru valori materiale";

a4. întocmirea „Borderourilor de predare a documentelor de intrare - ieșire" compartimentului contabilității gestiunii stocurilor.

b. La compartimentul contabilității gestiunii stocurilor :

b1. verificarea necesității, exactității și oportunității operațiunilor de intrare - ieșire de stocuri și confirmarea corectitudinii evaluării și înregistrărilor în „Fișele de cont analitic pentru valori materiale";

b2. întocmirea (facultativă) a situațiilor centralizatoare a intrărilor și ieșirilor și înregistrarea acestora în conturile de stocuri;

b3. întocmirea balanțelor de verificare analitice.

9) Pântea P., op. cit., pag. 30.

Schematic realizarea evidenței operative și analitice a gestiunilor de mărfuri, potrivit acestei versiuni a metodei cantitativ - valorice este reprezentată în figura 3.9.

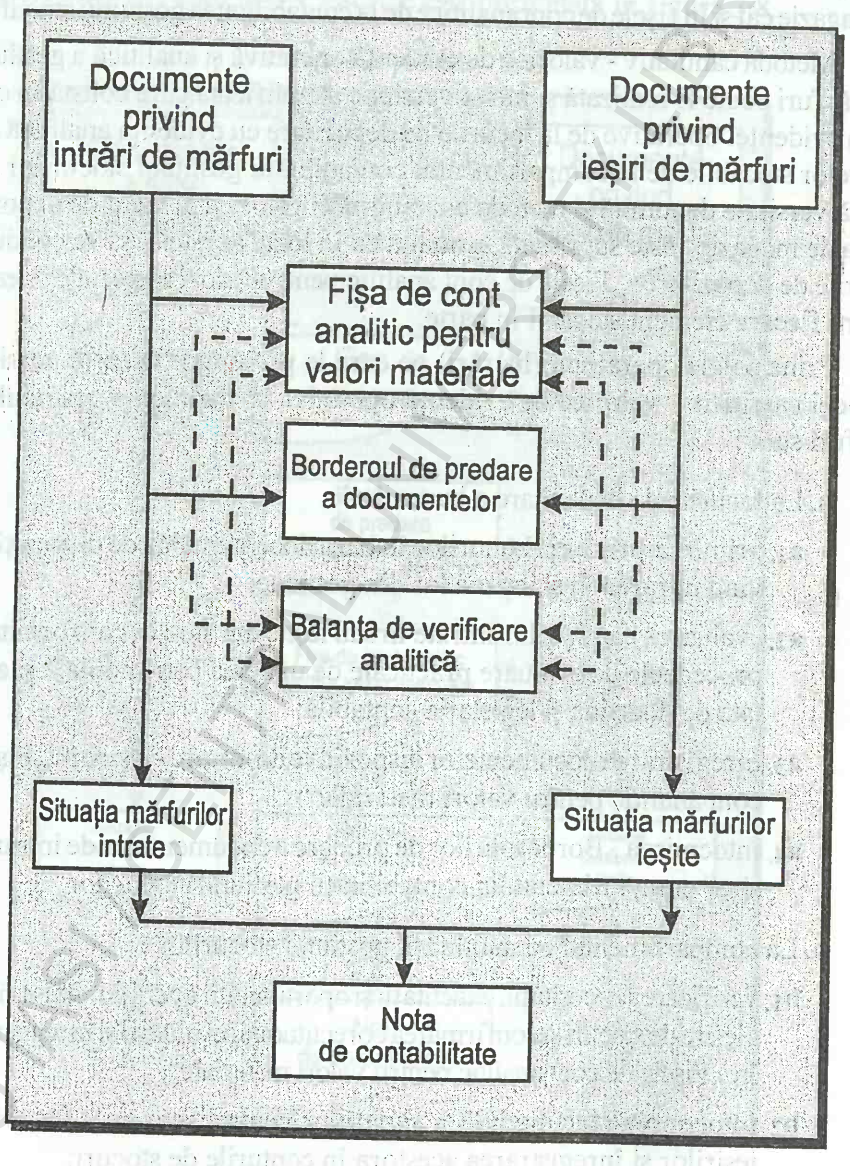


Fig. 3.9
Schema realizării evidenței operative și analitice a gestiunilor de mărfuri prin metoda cantitativ - valorică (versiune simplificată)

Această versiune menține avantajul că poate furniza operativ date cu privire la nivelul, structura și mișcarea stocurilor concomitent cu reducerea volumului de muncă generat de dubla înregistrare a mișcărilor cantitative. Necesită însă, un personal gestionar mai bine calificat care să posede pe lângă cunoștințele stricte de gestiune a stocurilor și cunoștințe minime a existenței și mișcării acestora.

3.2.1.2.2. Metoda operativ - contabilă sau pe solduri

Această metodă de evidență operativă și analitică a gestiunilor de bunuri se bazează pe suprimarea „Fișelor de cont analitic pentru valori materiale" de la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor. În locul acestora la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor se conduce „Fișa centralizatoare a mișcărilor valorice pe grupe de mărfuri" în care înregistrările se fac numai valoric (intrări, ieșiri, sold) fie document cu document, fie pe baza unor „centralizatoare (cantitative) a intrărilor și ieșirilor de stocuri".

Macheta formularului „Fișa centralizatoare a mișcărilor valorice pe grupe de mărfuri" este prezentată în figura 3.10.

Data înreg.	Numărul și data documentului	Felul documentului de intrare/ieșire	Intrări	Ieșiri	Sold

Fig. 3.10
Macheta formularului „Fișa centralizatoare a mișcărilor valorice pe grupe de mărfuri"

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Concordanţa dintre stocurile scriptice din „Fişele de magazie" şi datele contabilităţii gestiunii stocurilor se realizează prin intermediul unui „Registru al stocurilor" a cărui machetă este prezentată în figura 3.11.

Nr. crt.	Denumirea bunurilor (dimensiuni, calitate, etc.)	Cod	U/M	Preţ unitar	1 ian. Cant.	Val.	30 nov. Cant.	Val.	31 dec. Cant.	Val.

Fig. 3.11
Macheta formularului „Registrul stocurilor"

Acest registru se deschide anual şi se conduce la compartimentul contabilităţii gestiunii stocurilor, în care periodic, de regulă lunar, se centralizează pe grupele de elemente stocabile pentru care s-au deschis „Fişe centralizatoare a mişcărilor valorice pe grupe de mărfuri", toate stocurile scriptice din „Fişele de magazie". Aceste stocuri se evaluează potrivit procedeelor de evaluare adoptate de unitatea patrimonială în concordanţă cu cele utilizate în evaluarea intrărilor şi ieşirilor astfel încât pe fiecare grupă de elemente stocabile în parte, stocul valoric din „Registrul stocurilor" trebuie să fie egal cu soldul din „Fişa centralizatoare a mişcărilor valorice pe grupe de bunuri".

Schematic, realizarea evidenţei operative şi analitice a gestiunilor de mărfuri potrivit metodei operativ - contabile sau pe solduri este prezentată în figura 3.12.

Metoda operativ - contabilă sau pe solduri de evidenţă operativă şi analitică a gestiunilor se poate aplica cu bune rezultate în cazul aplicaţiilor computerizate în cadrul cărora existenţa şi mişcările cantitative a stocurilor sunt urmărite operativ iar cele valorice periodic, cu ocazia înregistrărilor efectuate în contabilitatea gestiunii stocurilor de mărfuri.

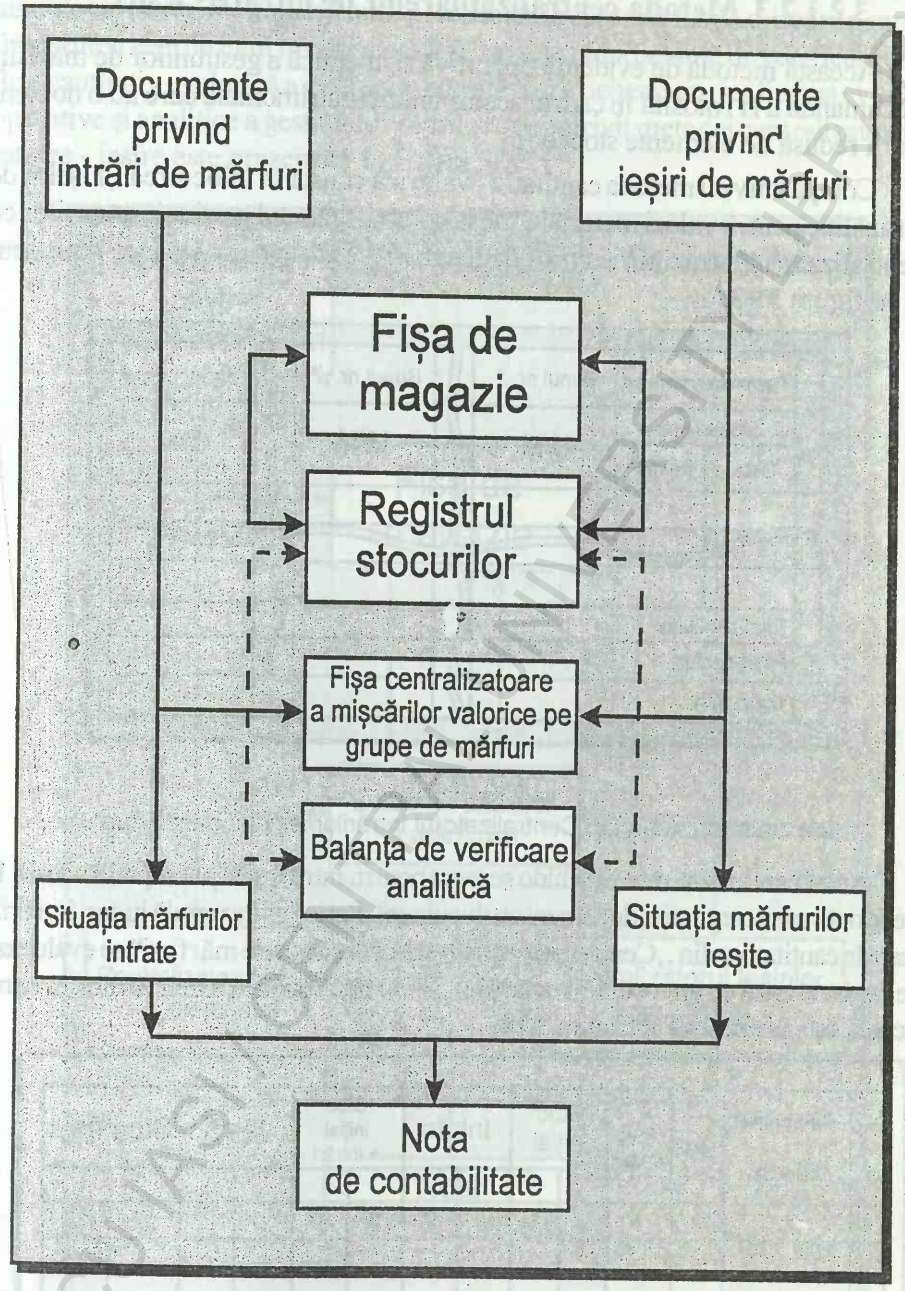


Fig. 3.12
Schema realizării evidenței operative și analitice a gestiunilor de mărfuri prin metoda operativ - contabilă sau pe solduri

3.2.1.2.3. Metoda centralizatoarelor de intrare - ieșire

Această metodă de evidență operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri se recomandă a fi folosită în cadrul acelor unități patrimoniale care au o nomenclatură redusă de elemente stocabile.

Comparativ cu metoda cantitativ - valorică constă în înlocuirea „Fișelor de cont analitic pentru valori materiale" de la compartimentul gestiunii stocurilor cu „Centralizatorul intrărilor/ieșirilor de mărfuri", a cărui machetă este reprezentată în figura 3.13.

Nr. crt.	Denumirea bunului	Bunul nr. 1	Bunul nr. „i"	Bunul nr. „n"
	Document	U/M	U/M	U/M
	Data / Număr			
	Total cantitate			
	Preț unitar			
	Valoare			

Fig. 3.13

Macheta formularului „Centralizatorul intrărilor/ieșirilor de mărfuri"

Acest centralizator se deschide separat pentru intrări și separat pentru ieșiri în care se operează cantitativ, document cu document. Periodic, de regulă lunar, intrările și ieșirile cantitative din „Centralizatorul intrărilor/ieșirilor de mărfuri" se evaluează și se centralizează cu ajutorul formularului „Evidența analitică a mărfurilor" a cărui machetă este prezentată în figura 3.14.

Nr. crt.	Denumirea bunului	U/M	Preț unitar	Stoc inițial		Intrări		Stoc inițial + intrări		Ieșiri		Stoc final	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Fig. 3.14

Macheta formularului „Evidența analitică a mărfurilor"

Dacă în formularul „Evidența analitică a bunurilor" se preiau la începutul lunii stocurile din formularul lunii precedente la care se adaugă mișcările curente (intrările și ieșirile lunii în curs) acesta poate servi și ca balanță de verificare analitică, cantitativ - valorică a gestiunilor de mărfuri. Schematic, realizarea evidenței operative și analitice a gestiunilor de mărfuri, potrivit metodei centralizatoare de intrare - ieșire este prezentată în figura 3.15.

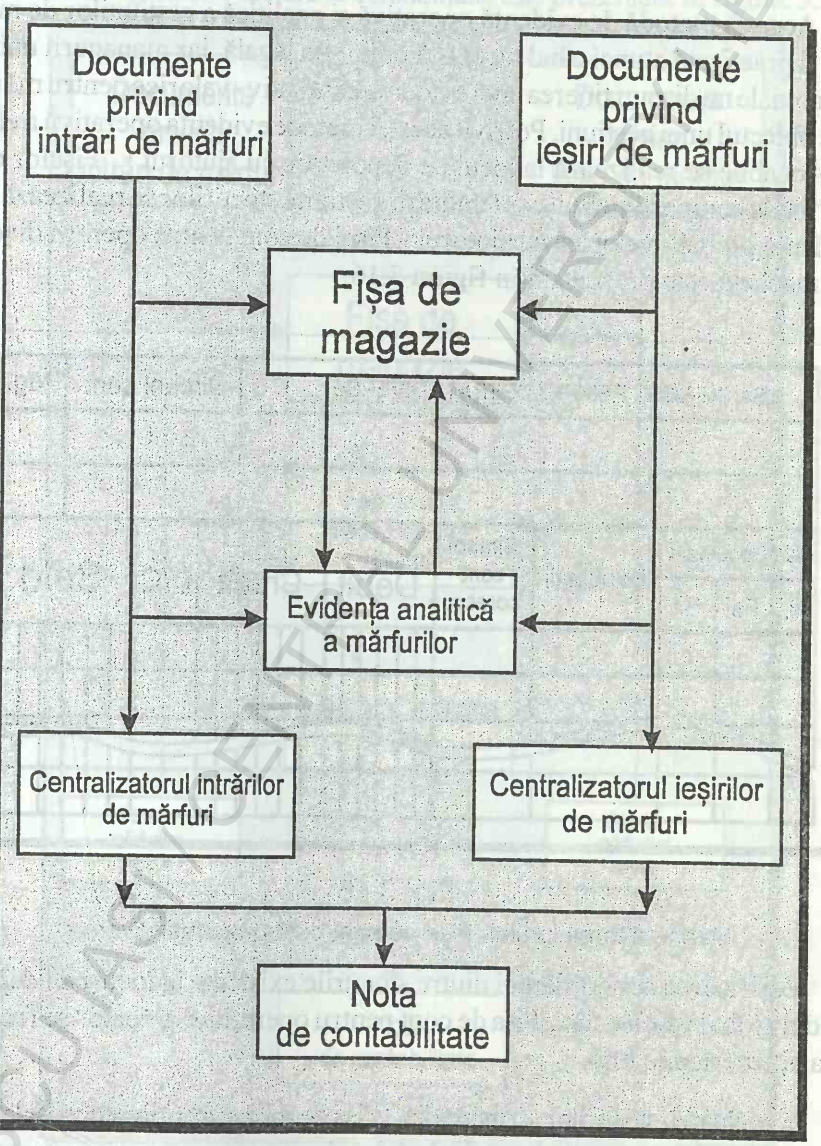


Fig. 3.15
Schema realizării evidenței operative și analitice a gestiunilor de mărfuri prin metoda centralizatoarelor de intrare/ieșire

Metoda centralizatoarelor de intrare - ieșire are în practică o aplicabilitate restrânsă deoarece reclamă multe centralizatoare cu multe coloane de intrări și ieșiri și reclamă dubla înregistrare a mișcărilor cantitative, o dată în „Fișele de magazie" și apoi în „Centralizatorul intrărilor/ieșirilor de mărfuri".

3.2.1.2.4. Metoda global - valorică

Această metodă de evidență operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri poate fi practicată atunci când nu există obligația legală, iar managerii unităților patrimoniale nu dispun ținerea unei evidențe cantitativ - valorice pentru mărfurile ce fac obiectul unei gestiuni. Potrivit acestei metode evidența operativă a elementelor stocabile se realizează la locul de depozitare cu ajutorul : „Fișelor de magazie" iar la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor se realizează numai o evidență global - valorică cu ajutorul „Fișei de cont pentru operații diverse" a cărei machetă este prezentată în figura 3.16.

FIȘA DE CONT PENTRU OPERAȚII DIVERSE | Simbol cont | Pag.

Data	Document		Explicații	Simbol cont coresp.	Debit	Credit	D/C	Sold
19..	Fel	Nr.						

Fig. 3.16

Macheta formularului „Fișa de cont pentru operații diverse"

Verificarea concordanței dintre stocurile existente la locuri de depozitare și soldul global valoric din „Fișa de cont pentru operațiuni diverse" se face lunar, sau la alte perioade prin :

a. evaluarea stocurilor scriptice din „Fișa de magazie" prin procedeele concordante cu evaluarea intrărilor și ieșirilor și confruntarea sumei acestora cu soldul global valoric din „Fișa de cont pentru operațiuni diverse".

b. inventarierea faptică a stocurilor, confruntarea lor cu stocurile scriptice din „Fișele de magazie", evaluarea stocurilor faptice din listele de inventariere și confruntarea sumei lor cu soldul global - valoric din „Fișa de cont pentru operațiuni diverse".

Schematic realizarea evidenței operative și analitice a gestiunilor de mărfuri potrivit metodei global - valorice la contabilitate este prezentată în figura. 3.17.

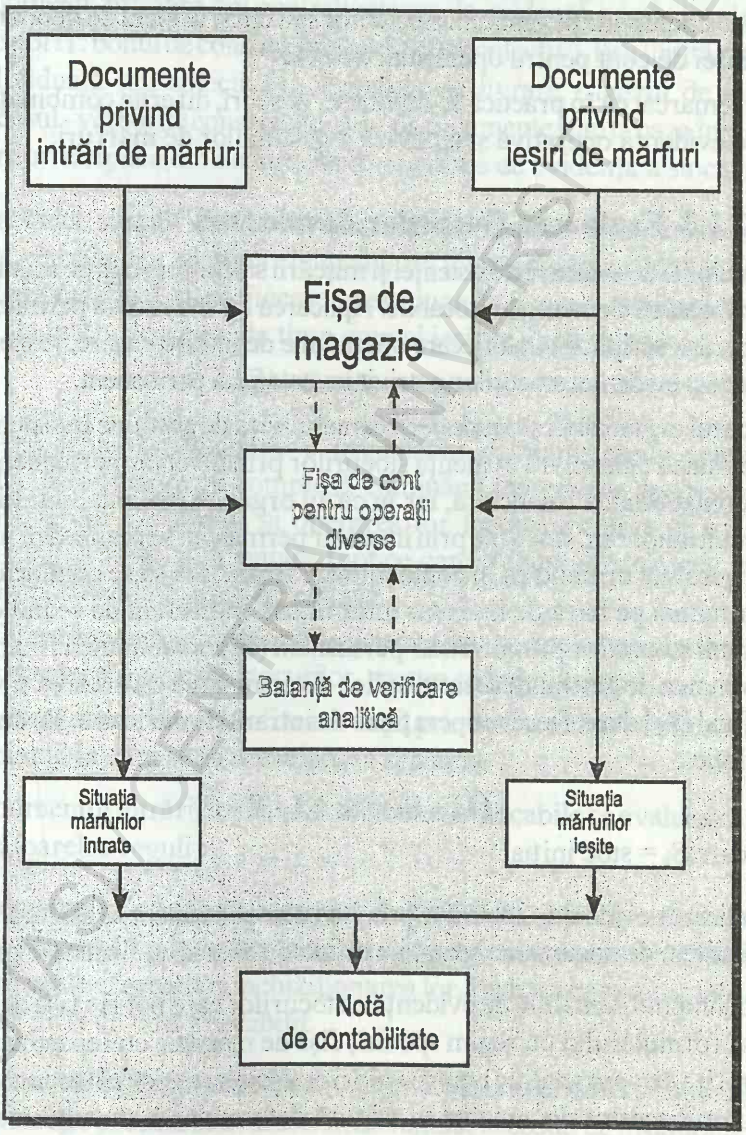


Fig. 3.17

Schema realizării evidenței operative și analitice a gestiunilor de mărfuri prin metoda global valorică

Metoda global - valorică la contabilitatea de evidență operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri prezintă serioase avantaje dintre care cel mai semnificativ este reducerea volumului de muncă prin eliminarea „Fișelor de cont analitic pentru valori materiale" de la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor.

O versiune simplificată a acestei metode constă în eliminarea completă a evidenței operative a existenței și mișcărilor cantitative a elementelor stocabile respectiv, a „Fișei de magazie" și ținerea numai a evidenței global - valorice, la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor sau chiar la locul de depozitare cu ajutorul –Fișei de cont pentru operațiuni diverse".

De remarcat că în practică se întâlnesc, deseori, diferite combinații ale metodelor de evidență operativă și analitică a gestiunilor de mărfuri.

3.2.1.3. Evaluarea fluxurilor de mărfuri

Principiile de evaluare a existenței și mișcării stocurilor sunt, de regulă identice oricare ar fi natura elementelor stocabile. Aplicarea lor în practică permite determinarea stocurilor scriptice după fiecare operațiune de intrare - ieșire, respectiv realizarea (ținerea) evidenței stocurilor potrivit inventarului permanent.

În cazul organizării și conducerii cantabilității de gestiune în sistem integrat cu contabilitatea financiară evidența stocurilor prin inventar permanent se realizează în contabilitatea financiară, iar în cazul organizării contabilității de gestiune în circuit autonom, stocurile prin inventar permanent se realizează în contabilitatea de gestiune urmând ca în contabilitatea financiară să se conducă evidența stocurilor numai pe bază de inventar intermitent. Indiferent de sediul contabilității gestiunii stocurilor prin inventar permanent (în contabilitatea financiară sau în contabilitatea de gestiune) aceasta aplică determinarea cantitativă și valorică a stocului final (S_f) după fiecare operațiune de intrare (**I**) sau ieșire (**E**) după următoarea relație :

$$(1) \quad S_f = S_i + I - E$$

în care S_i = stoc inițial

Realizarea evidenței stocurilor prin inventar permanent se asigură prin folosirea unui sistem de documente contabile primare și/sau centralizatoare grupate în :

a. Documente contabile de evidență a stocurilor care pot fi : fișa de magazie, fișa formularului cu regim special, fișa de magazie cu repartizarea ieșirilor, fișa de cont analitic pentru valori materiale, registrul stocurilor etc. Cu ajutorul acestor documente se asigură determinarea stocului scriptic cantitativ sau cantitativ - valoric după fiecare operațiune de intrare și ieșire de stocuri.

b. Documente primare sau centralizatoare de evidență a intrărilor de stocuri care pot fi : nota de recepție și constatare de diferențe; bonul de predare - transfer - restituire; procesul verbal de recepție definitivă pentru baracamente și amenajări provizorii de șantier; procesul - verbal de demontare - demolare etc. Aceste documente stau la baza înregistrării intrărilor scriptice în documentele contabile de evidență a stocurilor.

c. Documente primare sau centralizatoare de evidență a ieșirilor de stocuri care pot fi : bonul de consum (individual sau colectiv), fișa limită de consum (individuală sau colectivă), dispoziția de livrare - avizul de expediție, procesul - verbal de consum etc. Aceste documente stau la baza înregistrării ieșirilor scriptice din documentele contabile de evidență a stocurilor.

O variantă simplificată a inventarului permanent a stocurilor se poate realiza prin combinarea acestuia cu inventarul intermitent potrivit căreia, în loc de a calcula stocul final, după fiecare operațiune de intrare - ieșire de stocuri se calculează, la intervale scurte de timp, numai ieșirile după relația :

$$(2)\quad E = S_i + I - S_f$$

Această tehnică presupune o organizare și conducere a contabilității gestiunii stocurilor mai puțin complexă eliminând întocmirea documentelor de evidență a ieșirilor de stocuri și operarea lor în documentele de evidență a stocurilor. Obligă însă, la inventare faptice care trebuie efectuate la intervale scurte de timp, câteodată, greu de realizat.

Indiferent de natura stocurilor și de sistemul documentelor cu care se realizează evidența existenței și a mișcării stocurilor, acestea trebuie evaluate.

Evaluarea stocurilor se realizează după principii și tehnici distincte în funcție de momentul la care se face evaluarea și anume :

1. La momentul intrării lor în stoc, elementele stocabile se evaluează potrivit următoarelor reguli :

a. Elementele cumpărate, respectiv, mărfurile și aprovizionările stocabile se evaluează fie la costurile de achiziție formate din ansamblul cheltuielilor reale efectuate cu achiziționarea lor, fie la un cost apropiat de acesta cum ar fi un cost prestabilit.

b. Elementele fabricate, respectiv, produsele, materialele și ambalajele din producție proprie se evaluează, de regulă, la costul de producție, format din ansamblul cheltuielilor efectuate în întreprindere cu producerea lor. Dacă în momentul intrării lor în stoc, costul de producție este necunoscut, acesta poate fi înlocuit cu un cost prestabilit.

2. La momentul ieșirii lor din stoc, elementele stocabile trebuie să se evalueze, în principiu, la prețul la care ele au fost evaluate la intrarea în stoc. Aplicarea acestui principiu este deseori, delicată, fiindcă sunt puține elemente stocabile care la momentul ieșirii lor din stoc se pot identifica cu adevărat din care lot de intrare provin. Aceasta deoarece, cele mai multe din elementele stocabile sunt fungibile și interschimbabile neputând fi identificate, la ieșire, loturile de intrare din care provin. În acest din urmă caz se practică un evantai larg de soluții, tehnici și metode de evaluare a ieșirilor din stoc care pot fi grupate în :

a. Metode care fac abstracție totală de identificarea loturilor de intrare bazate pe tehnica calculului costului mediu unitar ponderat (**C M U P**) care pot fi folosite atât în contabilitatea financiară cât și în contabilitatea de gestiune. În cadrul acestor metode se includ :

a1. Metoda costului mediu unitar ponderat al ultimei intrări

a2. Metoda costului mediu unitar ponderat global

b. Metode bazate pe identificarea loturilor de intrare caz în care pentru fiecare element stocabil ieșit din stoc trebuie identificat lotul de intrare din care face parte, urmând a fi evaluat la prețul real de intrare a acestuia. Desigur identificarea se face pe cale pur contabilă, deoarece pe teren elementele stocabile intrate în loturi diferite sunt indiferențiabile. În cadrul acestor metode se includ :

b1. Metoda primului intrat - primului ieșit (**F I F O**)

b2. Metoda ultimului intrat - primului ieșit (**L I F O**)

c. Alte metode de evaluare a ieșirilor din stoc, cum ar fi : metoda prețurilor standard (prestabilite); metoda prețului de cumpărare al zilei etc.

3.2.1.3.1. Metoda costului mediu unitar ponderat al ultimei intrări (C M U Pi)

Metoda costului mediu ponderat după fiecare intrare (**C M U P$_i$**) constă în faptul că după fiecare intrare în stoc, se calculează un cost mediu ponderat, conform următoarei relații de calcul :

$$(3)\ CMUP_i = \frac{V_p + V_i}{S_p + C_i}$$ în care :

V_p, S_p - Stocul (valoric și cantitativ) precedent;

V_i, C_i - intrările (valorice și cantitative), a ultimei intrări pentru care se calculează **C M U P$_i$**.

Pentru exemplificare: să presupunem că în cursul unei luni, (L_i) o unitate patrimonială înregistrează următoarele operațiuni de intrare și ieșire privind un element stocabil sistematizat în ordine cronologică în tabelul nr. 3.1. :

Tabelul 3.1

Explicații	Intrări		Ieșiri	Stoc
	Preț unitar de achiziție	Cantități		
Stoc la 30.L_i-1.	150	-	-	1.000
Intrări la 7.L_i.	157	750	-	1.750
Ieșiri la 11. L_i.	-	-	800	950
Ieșiri la 15. L_i.	-	-	450	500
Intrări la 18.L_i.	177	250	-	750
Ieșiri la 25. L_i.	-	-	350	400
TOTAL - STOC LA 31.L_i.	x	1.000	1.600	400

În cazul practicării metodei **C M U P$_i$** evaluarea tuturor ieșirilor care urmează unei intrări se vor face la costul mediu ponderat al ultimei intrări.

Punerea în practică a acestei metode se poate realiza relativ, simplu prin structurarea corespunzătoare a informațiilor în „fișa" de evidență a stocului, care poate fi redată, exemplificativ, în tabelul nr. 3.2., pe baza datelor ipotetice din tabelul nr. 3.1.

Se observă că în tabelul nr. 3.2. ieșirile din stoc s-au evaluat cu prețul mediu ponderat al fiecărei intrări care le precedează. De exemplu, ieșirile din 11. Li și 15. Li s-au evaluat cu prețul mediu ponderat al intrării din 7. Li. care le precedează iar ieșirea din 25. Li. cu prețul mediu ponderat a intrării din 18. Li. care o precedează.

3.2.1.3.2. Metoda costului mediu unitar ponderat global sau total (C M U Pt)

Metoda costului mediu ponderat al intrărilor întregii perioade de gestiune care este aplicabilă în cazul combinării inventarului permanent cu inventarul intermitent. Deci, atunci când în cursul perioadei de gestiune se înregistrează în „fișele" de stoc numai intrările, ieșirile stabilindu-se la finele perioadei pe bază de inventar, după relația :

$$(4) \quad E = S_i + I - S_f$$

În acest caz costul mediu unitar al tuturor intrărilor (**C M U P$_t$**) se determină conform următoarei relații de calcul :

Tabelul 3.2

Data operației	INTRĂRI			IEȘIRI			STOCURI		
	Preț unitar achiziție	Cantitatea	Valoare (col. 2 x col. 3)	Preț unitar de ieșire ($CMUP_1$)	Cantitate	Valoare (col. 5 x col.6)	Cantitate (Sf= Si+Ci-Ce)	Valoare ($V_f = V_i+I_i-E_i$)	$CMUP_1$ (col. 9: : col. 8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Stoc la : 30.L_i-1	-	-	-	-	-	-	1.000	150.000	150
7.L_i.	157	750	117.750	-	-	-	1.750	267.750	153
11.L_i.	-	-	-	153	800	122.400	950	145.350	153
15.L_i.	-	-	-	153	450	68.850	500	76.500	153
18.L_i	177	250	44.250				750	120.750	161
25.L_i	-	-	-	161	350	56.350	400	64.400	161
Stoc S_1L_i	-	-	-	-	-	-	400	64.400	161

Tabelul 3.3

Data operației	INTRĂRI			STOCURI - IEȘIRI		
	Preț unitar de intrare-ieșire	Cantitatea	Valoare (col. 2 x col. 3)	Preț unitar de ieșire ($CMUP_t$)	Cantitate	Valoare (col. 5 x col.6)
1	2	3	4	5	6	7
Stoc la : 1.XI.	150	-	-	1.000	150.000	
7.XI.	157	750	117.750	1.750	267.750	
18.XI.	177	250	44.250	2.000	312.000	
Total INTRĂRI	x	2.000	162.000	2.000	312.000	156
Stoc la 30.XI.	156	x	x	400	62.400	
Total IEȘIRI	156	x	x	1.600	249.600	

BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITARĂ

$$(5)\quad CMUP_t = \frac{V_i + \sum_{i=1}^{d} I_i}{S_i + \sum_{i=1}^{d} C_i}$$

în care :

V_i, S_i - stocul valoric și respectiv, stocul cantitativ de la începutul perioadei de gestiune;

I_i, C_i - intrările (valorice și cantitative) care au avut loc în cursul perioadei de gestiune.

Punerea în practică a acestei metode se poate realiza prin structurarea corespunzătoare a informațiilor în „fișa" de evidență a stocurilor.

Reluând exemplul anterior, în care presupunând că stocul final cantitativ de 400 U.F. a fost stabilit pe bază de inventar faptic, o structurare posibilă a informațiilor în „fișa" de evidență a stocurilor ar putea fi cea din tabelul nr. 3.3.

Se recomandă ca în aplicarea acestei metode inventarele să se facă la intervale cât mai mici, dacă este posibil, chiar mai multe inventare faptice în cursul unei perioade de gestiune, respectiv la finele fiecărei perioade medii de stocaj. Această metodă are avantajul de a nivela variațiile cheltuielilor cu consumurile de stocuri, dar și dezavantajul că nu permite evaluarea fiecărei ieșiri din stoc, ci numai evaluarea lor globală la perioadele la care se întocmesc inventarele faptice.

3.2.1.3.3. Metoda FIFO

Metoda primului intrat - primului ieșit este cunoscută sub denumirea sa anglo - saxonă de „Metoda FIFO" (FIRST IN FIRST OUT). Potrivit acestei metode elementele stocabile ies din stoc în ordinea vechimii loturilor de intrare neangajate la ieșire. Dacă lotul de ieșire nu este acoperit din cel mai vechi lot de intrare neangajată, se apelează în ordine la loturile de intrare următoare.

Punerea în practică a acestei metode presupune structurarea adecvată a informației în „fișele" de evidență a stocurilor. O soluție posibilă (pe baza datelor din exemplul ipotetic anterior) este prezentată în tabelul nr. 3.4.

În cazul aplicării acestei metode de evaluare a ieșirilor din stoc, ieșirile urmează cu întârziere variațiile prețurilor de intrare, această întârziere fiind mai mare sau mai mică în funcție de viteza de rotație a stocurilor. În perioade inflaționiste, aplicarea acestei metode duce la subevaluarea cheltuielilor datorită supraevaluării stocurilor de mărfuri de la finele perioadelor de gestiune, în funcție de prețurile de achiziție a ultimelor loturi intrate.

Tabelul 3.4

Data operației	INTRĂRI			IEȘIRI				STOCURI	
	Preț unitar achiziție	Cantitate	Valoare (col. 2 x col. 3)	Data „FIFO"	Preț unitar „FIFO"	Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Stoc la : 30.L_{i-1}	150	-	-	-	-		-	1.000	150.000
7.L_i.	157	750	117.750	-	-		-	1.750	267.750
11.L_i.	-	-	-	Stoc la 30.L_{i-1}	150	800	120.000	950	147.350
15.L_i.				Stoc la 30.L_{i-1}	150	200	20.000	750	117.750
Idem 18.L_i	177	250	44.250	7.L_i.	157	250	39.250	500 750	78.500 122.750
25.L_i				7.L_i.	157	350	54.950	400	64.400
TOTAL Stoc S_1L_i	x	1.000	162.000	x	x	1.600	244.200	400	67.800

Tabelul 3.5

Data operației	INTRĂRI			IEȘIRI				STOCURI	
	Preț unitar achiziție	Cantitate	Valoare (col. 2 x col. 3)	Data „FIFO"	Preț unitar „FIFO"	Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Stoc la 30.L_{i-1}	150	-	-	-	-	-	-	1.000	150.000
7.L_i.	157	750	117.750	-	-	-	-	1.750	257.793
11.L_i.	-	-	-	7.XI.	157	750	117.500	1.000	150.000
Idem	-	-	-	Stoc la 80.L_{i-1}	150	50	7.500	950	142.500
15.L_i.	-	-	-	Stoc la 30.L_{i-1}	150	450	67.500	500	75.000
18.L_i	177	250	44.250	-	-	-	-	750	119.250
25.L_i	-	-	-	18.L_i.	177	250	44.250	500	75.000
Idem	-	-	-	Stoc la 1.L_i	150	100	15.000	400	60.000
TOTAL Stoc S_1L_i	x	1.000	162.000	x	x	1.600	244.200	400	60.000

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.2.1.3.4. Metoda LIFO

Metoda ultimului intrat - primului ieşit este cunoscută sub denumirea sa anglo - saxonă „**Metoda LIFO**" (**LAST IN FIRST OUT**). Potrivit acestei metode elementele stocabile ies din stoc în ordinea celor mai recente loturi de intrare care figurează încă în stoc.

Punerea în practică a acestei metode presupune structurarea adecvată a informației în „fișele" de evidență a stocurilor. O soluție posibilă (pe baza datelor din exemplul ipotetic anterior) este prezentată în tabelul nr. 3.5.

În perioade inflaționiste aplicarea acestei metode conduce la supraevaluarea cheltuielilor datorită subevaluării stocurilor de mărfuri de la finele perioadelor de gestiune, în funcție de prețurile de achiziție ale primelor intrări, neangajate încă la ieșire.

3.2.1.3.5. Alte metode de evaluare a ieșirii mărfurilor din stoc

În această categorie sunt incluse un evantai larg de metode cum ar fi :

a. Metoda de evaluare a ieșirilor din stoc la un cost apropiat de costurile de achiziție reale de intrare calculat statistic pe baza prețurilor de achiziție reale din perioadele de gestiune anterioare.

b. Metoda de evaluare a ieșirilor din stoc la un un cost prestabilit determinat pe baza unor studii tehnice și de previziune a evoluției costurilor de achiziție.

c. Metoda de evaluare a ieșirilor din stoc la valoarea de înlocuire, sau la prețul zilei, recomandată mai ales în perioadele de hiperinflație, pentru a se realiza o evoluție concordantă între mișcarea costurilor de achiziție și mișcarea prețurilor de vânzare.

Practicarea acestor metode de evaluare a ieșirilor din stoc presupune o adaptare corespunzătoare a informațiilor din „fișele" de evidență a stocurilor. Presupunând că în exemplul ipotetic precedent costul de achiziție teoretic este de 160 UM/UF, o structură posibilă a „fișei" de stoc este prezentată în tabelul nr. 3.6.

În cazul practicării acestor metode apar diferențe între costurile reale de achiziție ale intrărilor și costurile teoretice ale ieșirilor care periodic trebuie calculate, analizate și tratate contabil. Teoretic aceste diferențe ar trebui să corecteze costurile de achiziție a mărfurilor care au fost deja vândute, dar în practică se procedează într-o manieră simplificată în sensul că, aceste diferențe se înregistrează direct pe seama cheltuielilor excepționale, prin intermediul cărora afectează rezultatele economico - financiare ale contabilității financiare. Similar se procedea-

Tabelul 3.6

Data operației	INTRĂRI			IEȘIRI			STOCURI	
	Preț unitar achiziție	Cantitatea	Valoare (col. 2 x col. 3)	Preț unitar de ieșire ($CMUP_1$)	Cantitate	Valoare (col. 5 x col.6)	Cantitate ($S_f=S_i+C_i-C_e$)	Valoare ($V_f=V_i+I_i-E_i$)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Stoc la 30.Li-1	150	-	-	-	-	-	1.000	150.000,00
7.Li.	157	750	117.750	-	-	-	1.750	267.750,00
11.Li.	-	-	-	160	800	128.000	950	139.750,00
15.Li.	-	-	-	160	450	72.000	500	67.750,00
18.Li	177	250	44.250	-	-	-	750	112.000,00
25.Li	-	-	-	160	350	56.000	400	64.400,00
TOTAL Stoc S1Li	-	-	-	-	-	-	400	56.000,00

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ză și cu alte două tipuri de diferențe care pot să apară între valoarea scriptică și valoare reală a stocurilor de mărfuri și anume :

1. Diferențele dintre inventarul scriptic și cel faptic datorită cantităților faptice diferite față de cele scriptice la data efectuării inventarului faptic.
2. Diferențele care rezultă în cazul în care ieșirile din stoc nu sunt evaluate după aceeași metodă atât în contabilitatea generală cât și în contabilitatea de gestiune.

De regulă, astfel de diferențe sunt calculate la finele exercițiului financiar pentru a fi luate în cosiderare la întocmirea bilanțului contabil și a contului de profit și pierderi care trebuie să reflecte imaginea fidelă a patrimoniului și a rezultatului economico-financiar al perioadei pentru care se întocmesc documente de sinteză contabilă.

3.2.2. Particularizarea funcționării conturilor de gestiune în comerțul cu ridicata

Modelul general de organizare a contabilității de gestiune, prezentat de normele contabile românești[10] este axat cu predilecție pe circuitul informației costurilor specific unităților patrimoniale productive*. Respectând spiritul acestor norme, atât în ce privește conținutul cât și corespondențele contabile de principiu, considerăm că acestea trebuie particularizate la specificul activității comerțului cu ridicata. Această particularizare ar impune, după părerea noastră, inclusiv unele adaptări a denumirilor conturilor de gestiune instituite în clasa a 9-a, pe care le prezentăm în tabelul nr. 3.7.

Din această reprezentare comparativă rezultă :

1. Specificul activității din comerțul cu ridicata determină ca unele conturi de gestiune, legate direct de activitatea de producție și anume : a) 921 „Cheltuielile producției de bază"; b) 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" și c) 933 „Costul producției în curs de execuție" să rămână fără obiect. Nu este exclus, ca societățile comerciale specializate în comerțul cu ridicata să - și organizeze subunități proprii de prelucrare a mărfurilor, sau pentru alte activități auxiliare, caz în care, în funcție de necesități, pot fi utilizate și conturile 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" și eventual, 933 „Costul producției în curs de execuție".

10) Sistemul contabil al agenților economici, M.F., 1994, pag. 157-159

Tabelul 3.7

Norme reglementare		Adaptare la comerțul cu ridicata	
Simbol	Denumirea grupei și a contului	Simbol	Denumirea grupei și a contului
90	„Decontări interne"	90	„Decontări interne"
901	„Decontări interne privind cheltuielile"	901	„Decontări interne privind cheltuielile"
902	„Decontări interne privind producția obținută"	902	„Decontări interne privind mărfurile vândute cu ridicata"
903	„Decontări interne privind diferențele de preț"	903	„Decontări interne privind rezultatele comerțului cu ridicata"
92	„Conturi de calculație"	92	„Conturi de calculație"
921	„Cheltuielile activității de bază"	-	-
922	„Cheltuielile activităților auxiliare"	-	-
923	„Cheltuielile indirecte de producție"	923	„Cheltuielile indirecte ale depozitelor cu ridicata"
924	„Cheltuieli generale de administrație"	924	„Cheltuieli generale de administrație"
925	„Cheltuieli de desfacere"	925	„Cheltuieli de desfacere"
93	„Costul producției"	93	„Venituri din comerțul cu ridicata"
931	„Costul producției vândute"	931	„Venituri din comerțul cu ridicata"
933	„Costul producției în curs de execuție"	-	-

2. Contul **901 „Decontări interne privind cheltuielile"** îndeplinește prin creditul său funcția de reflectare a cheltuielilor preluate din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune. În ipoteza, în care se optează pentru prelucrarea în contabilitatea de gestiune a tuturor cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară, între cele două contabilități trebuie să formeze următoarea corelație :

$$(6) \quad RC_{901} = \sum_{i=1}^{n} S6i$$

în care :

RC_{901} - rulajul creditor al contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile";

S6i - soldul contului de cheltuieli „i" din clasa 6 „Cheltuieli" a contabilității financiare.

3. Contul **902 „Decontări interne privind mărfurile vândute cu ridicata"** urmează să îndeplinească funcții multiple și anume :

a. Rulajul său **creditor**, în timpul perioadei de gestiune, reflectă veniturile din comerțul cu ridicata preluate din contabilitatea financiară. În cazul preluării tuturor veniturilor din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune, între cele două contabilități se formează relația :

$$(7) \quad RC_{902} = \sum_{i=1}^{n} S7i$$

în care :

RC_{902} - rulajul creditor al contului „Decontări interne privind mărfurile vândute cu ridicata"

S7i - soldul contului de venituri „i" din clasa „Venituri" a contabilității financiare.

b. Rulajul debitor al contului 902 „Decontări interne privind mărfurile vândute cu ridicata" reflectă costurile efective aferente veniturilor realizate din vânzările de mărfuri cu ridicata.

c. Soldul contului 902 „Decontări interne privind mărfurile vândute cu ridicata" reprezintă rezultatul comercial efectiv realizat pe fiecare grupă de mărfuri sau depozite cu ridicata pentru care s-a deschis câte un analitic distinct al acestui cont.

Prin urmare, în funcție de necesitățile de informare a decidenților acest cont se impune să fie defalcat pe două trepte de detaliere analitice și anume:

- **902.x** „Depozitul cu ridicata" „x";
- **902.xy** „Grupa sau felul mărfii" „y" din cadrul „Depozitului cu ridicata" „x".

4. Contul **903 „Decontări interne privind rezultatele comerțului cu ridicata"** este un cont de transfer a rezultatelor financiare analitice calculate cu ajutorul contului 902 „Decontări privind mărfurile vândute cu ridicata" în debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile". Se impune o defalcare în analitic similară contului 902" Decontări interne privind mărfurile vândute cu ridicata".

5. Contul **923 „Cheltuieli indirecte ale depozitelor cu ridicata"** este un cont de colectare și repartizare de cheltuieli a cărui utilizare s-ar impune numai atunci când în cadrul aceluiași depozit cu ridicata, rezultatele comerciale.

calculate cu ajutorul contului 902 „Decontări interne privind mărfurile vândute cu ridicata" se urmăresc pe grupe sau feluri de mărfuri distincte. În cazul în care rezultatele comerciale se urmăresc numai la nivelul depozitelor cu ridicata, în calitatea lor de unități operative, utilizarea acestui cont devine superfluă, deoarece cheltuielile care vizează activitatea de ansamblu a depozitului sunt directe în raport cu fluxul de mărfuri derulate prin acesta și deci pot fi contabilizate direct în contul 925 „Cheltuieli de desfacere".

6. Contul **924 „Cheltuieli generale de administrație"** este un cont de colectare și repartizare de cheltuieli, a cărui utilizare se impune atunci când în cadrul societății comerciale specializate în comerțul cu ridicata funcționează mai multe depozite în calitate de unități operative. În cazurile particulare, când există un singur depozit cu ridicata, iar rezultatele financiare se urmăresc global la nivelul acestuia, și aceste cheltuieli pot fi contabilizate global în contul 925 „Cheltuieli de desfacere".

7. Contul **925 „Cheltuieli de desfacere"** este un cont de calculație a costurilor directe aferente veniturilor din vânzarea mărfurilor, compuse în special, din costurile de achiziție a mărfurilor vândute și alte cheltuieli ce pot fi identificate în momentul înregistrării lor pe unitățile operative (depozite cu ridicata) și grupele sau felurile de mărfuri pentru care s-a decis să se urmărească și să se stabilească distinct rezultatele comerciale cu ajutorul contului 902 „Decontări interne privind mărfurile vândute cu ridicata".

8. Contul **931 „Venituri din comerțul cu ridicata"** este un cont de transfer a acestora între creditul contului 902 „Decontări interne privind mărfurile vândute cu ridicata" prin intermediul căruia se preiau din contabilitatea financiară și debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile". Se impune detalierea în analitic, similar contului 902 „Decontări interne privind mărfurile vândute cu ridicata".

Schematic,corespondențele contabile ale acestor conturi de gestiune particularizate la comerțul cu ridicata sunt prezentate în figura 3.18.

3.2.3. Contabilizarea fluxurilor de intrare a mărfurilor

Aprovizionarea mărfurilor cu ridicata se face de regulă pe bază de contract sau pe bază de comandă. Acestea sunt supuse recepției de către comisia de primire a mărfurilor, formată din șeful de depozit, gestionarul primitor, delegatul care a preluat marfa de la unitatea de transport sau de la furnizor.

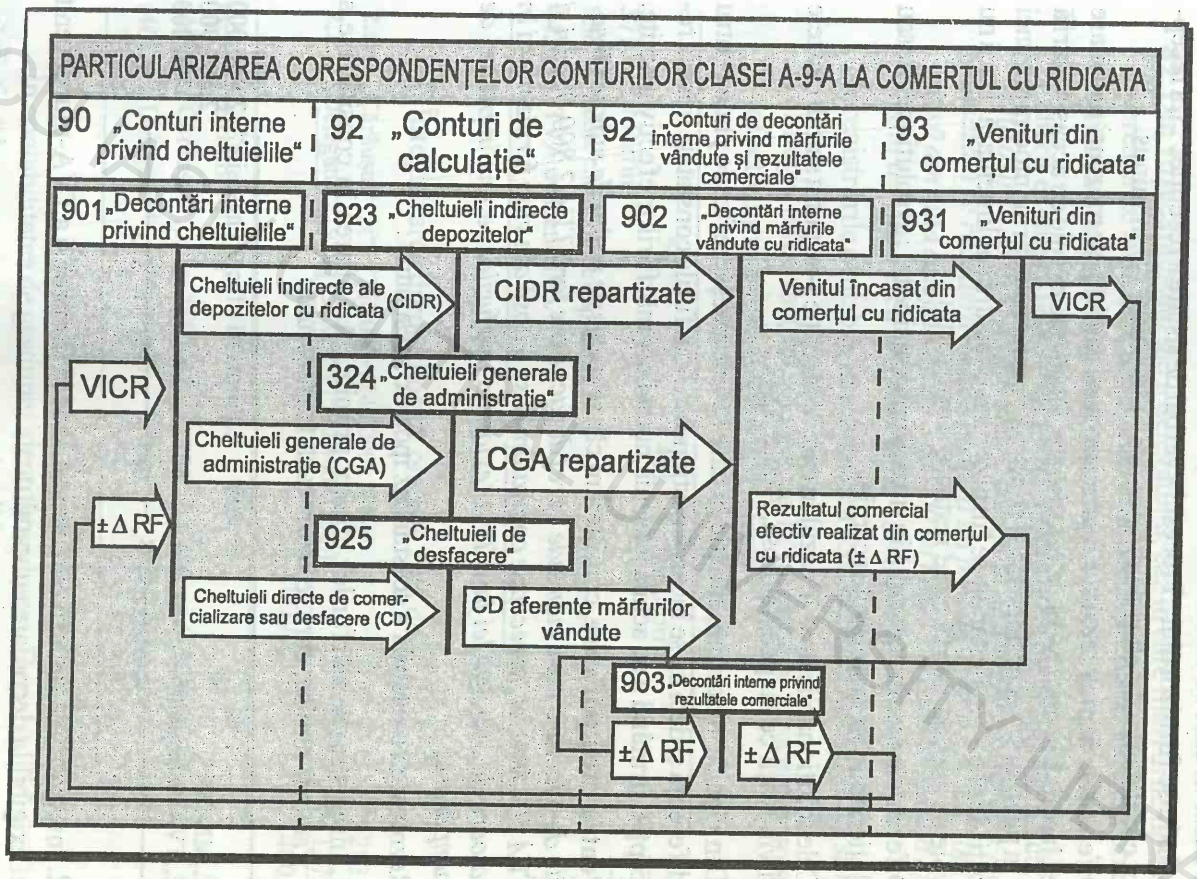


Fig. 3.18

Modelul general de organizare a contabilității de gestiune în comerțul cu ridicata

Comisia de recepție verifică mărfurile sosite cu cele înscrise în documentele însoțitoare întocmind „Nota de recepție și constatare de diferențe" sau „Nota de recepție - calculație".

În cazul în care se constată diferențe se sistează recepția întocmindu-se și comunicându-se furnizorului „Procesul - verbal de sistare a recepției". La recepție se pot constata două feluri de diferențe : 1) în plus și 2) în minus.

Diferențele în plus rezultă din primirea unei cantități de mărfuri mai mare decât cea înscrisă în documentele însoțitoare. Dacă este nevoie de această marfă primită în plus, ea se recepționează și se achită furnizorului prin întocmirea unei „Dispoziții de plată", solicitându-se furnizorului o factură suplimentară. Dacă nu este nevoie de această marfă ea se restituie furnizorului.

Diferențele în minus, rezultă în situații inverse și pot fi : a) soluționabile sau b) nesoluționabile în momentul recepției.

a. Cele soluționabile apar în cazul în care la recepție s-au putut stabili cauzele și vinovații ce au generat lipsa. Acestea pot fi :

a1. Din vina furnizorului, situație în care se întocmește refuz de plată pentru diferență și deci nu se încarcă gestiunea cu mărfurile constatate lipsă la recepție, urmând a se achita acestuia numai c/v mărfurilor efectiv primite.

Pentru exemplificare, considerăm că: *se primește un lot de mărfuri însoțite de o factură care cuprinde : preț de facturare fară TVA 2.800.000 lei și TVA 504.000 lei, la recepție constatându-se o lipsă din vina furnizorului în valoare de 300.000 lei fară TVA (evidența mărfurilor se ține în prețuri de cumpărare).*

Rezolvarea contabilă a acestui caz ipotetic presupune :

1. Înregistrarea mărfurilor efectiv primite, fără luarea în considerare a facturii remise, care se returnează furnizorului:

	%	=	408	„Furnizori - facturi nesosite"	2.950.000
371	„Mărfuri"				2.500.000
4428	„TVA neexigibilă"				450.000

2. Înregistrarea facturii corecte venite de la furnizor și a TVA-ului devenit exigibil la decontare cu statul.

408	„Furnizori - facturi nesosite"	=	401	„Furnizori"	2.950.000

4426	„TVA deductibilă"	=	4428	TVA"neexigibilă"	450.000

Acest caz ipotetic nu generează nici o înregistrare în contabilitatea de gestiune.

a2. Din vina cărăușului sau a delegatului, caz în care mărfurile lipsă se recuperează de la aceștia, de regulă, evaluate la prețul de vânzare practicat de unitatea comercială cu ridicata.

Pentru exemplificare reluăm exemplul anterior considerând că: *se constată o lipsă de mărfuri din vina cărăușului de 200.000 lei fără TVA care urmează a se recupera de la acesta la un preț de vânzare de 240.000 lei și o lipsă din vina delegatului de 100.000 lei fară TVA care se impută la un preț mediu de vînzare cu amănuntul de 150.000 lei.*

Înregistrările contabile în rezolvarea acestui caz ipotetic trebuie să asigure:

1. Înregistrarea facturii primite de la furnizor și a recepției mărfurilor efectiv intrate în depozitul cu ridicata :

	%	=	401	„Furnizori"	3.304.000
371	„Mărfuri"				2.500.000
658	„Alte cheltuieli de exploatare"				300.000
4426	„TVA deductibilă"				504.000

2. Înregistrarea drepturilor de creanță față de :

2.1.	„Cărăușul" „x" : [240.000+(240.000x18%)]	= 283.200 lei
2.2.	„Delegatul" „y" : [150.000+(1500.000x18%)]	= 177.000 lei
	TOTAL	460.200 lei

461	„Debitori diverși"	=		%	460.200
(461.x	„Cărăușul" „x" = 283.200)		758	„Alte venituri din exploatare"	390.000
(461.y	„Delegatul" „y" = 177.000)		4427	„TVA colectată"	70.200

În contabilitatea de gestiune, identificându-se „Depozitul x" și „Grupa de mărfuri y" la care s-au constatat anumite diferențe de recepție, urmează să se înregistreze :

1. Preluarea cheltuielilor cu diferențele la recepție :

925	„Cheltuieli de desfacere“	= 901	„Decontări interne privind cheltuielile“	300.000
925.xy	„Depozitul - x/Grupa de mărfuri - y“ = 300.000			

2. Preluarea veniturilor din diferențele la recepție :

931	„Venituri din comerțul cu ridicata“	= 902	„Decontări interne privind mărfurile vândute“	390.000
931.xy	„Depozitul - x/Grupa de mărfuri -y“ = 390.000	902.xy	„Depozitul - x/Grupa de mărfuri - y“ = 390.000	

a3. Dacă lipsa la recepție se încadrează în normele admise de perisabilitate, acesta ar afecta cheltuielile privind mărfurile cumpărate.
Presupunând că în exemplul anterior, la recepție se constată o perisabilitate admisă de 50.000 lei fără TVA, înregistrarea facturii primite de la furnizori și a mărfurilor efectiv înregistrate în depozitul cu ridicata se va face prin formula contabilă:

	%			
371	„Mărfuri“	= 401	„Furnizori“	3.304.000
607	„Cheltuieli privind mărfurile“			2.750.000
4426	„TVA deductibilă“			50.000
				504.000

Preluarea cheltuielilor cu perisabilitățile admise **în contabilitatea de gestiune** s-ar face prin următoarea formulă contabilă :

925	„Cheltuieli de desfacere“	= 901	„Decontări interne privind cheltuielile“	50.000
925.xy	„Depozitul - x/Grupa de mărfuri - y“ = 50.000			

b. În cazul lipsurilor nesoluționabile în momentul recepției acestea se vor contabiliza în contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“. Reluând exemplul anterior și considerând o lipsă nesoluționată în momentul recepției de 300.000 lei, înregistrarea contabilă ar fi următoarea :

	%			
371	„Mărfuri“	= 401	„Furnizori“	3.304.000
473	„Decontări din operațiuni în curs de clarificare“			2.500.000
4426	„TVA deductibilă“			300.000
				504.000

BCU Cluj / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cu ocazia soluționării acestor diferențe se pot ivi două situații :

b1. Imputarea acestora, persoanelor vinovate, la un preț de vânzare cu amănuntul, fără TVA, de exemplu, de 450.000 lei și TVA 18%, caz în care înregistrările contabile ar fi :

În contabilitatea financiară :

461	„Debitori diverși"	=	%	531.000
461.x	„Persoana vinovată - x" = = 531.000	758	„Alte venituri din exploatare"	450.000
		4427	„TVA colectată"	81.000
658	„Alte cheltuieli de exploatare"	= 473	„Decontări din operațiuni în curs de clarificare	300.000

În contabilitatea de gestiune :

931	„Venituri din comerțul cu ridicata"	= 902	„Decontări interne privind mărfurile vândute"	450.000
931.xy	„Depozitul -x//Marfa -y" = = 450.000	902.xy	„Depozitul -x/Marfa -y" = = 450.000	
925	„Cheltuieli de desfacere"	= 901	„Decontări interne privind cheltuielile"	300.000
925.xy	„Depozitul -x/Marfa -y" = = 300.000			

b2. Trecerea acestora pe cheltuieli, în lipsă de vinovați sau ca urmare a prescripției extinctive a termenului de clarificare, caz în care înregistrările contabile ar fi :

În contabilitatea financiară :

658	„Alte cheltuieli de exploatare"	= 473	„Decontări din operațiuni în curs de clarificare"	300.000

În contabilitatea de gestiune :

925	„Cheltuieli de desfacere"	= 901	„Decontări interne privind cheltuielile"	300.000
925.xy	„Depozitul-x/Marfa-y" = = 300.000			

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În cazul în care se constată diferențe de calitate se refuză plata c/v mărfurilor, ele înregistrându-se în contul **8033 „Valori materiale primite în gestiune sau custodie"**, acestea fiind puse la dispoziția furnizorului. Se înregistrează în partidă simplă la preț de facturare fără TVA, prin formula contabilă :

8033	„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	**2.800.000**

3.2.4. Contabilitatea fluxurilor de ieșire a mărfurilor

Principalul flux de ieșire a mărfurilor din depozitele cu ridicata este reprezentat de vânzarea acestora către alți intermediari, de regulă, societăți comerciale specializate în comerțul cu amănuntul sau direct către consumatori finali.

Mai pot apare ca fluxuri de ieșire secundare : 1) lipsurile la inventariere; 2) mărfuri trimise în custodie sau în consignație; 3) mărfuri retrase din aportul în natură al întreprinzătorului individual și 4) donațiile și pierderile din calamități naturale. Contabilitatea acestor fluxuri de ieșire a mărfurilor este influențată de doi factori :

a. prețurile la care se ține evidența existenței și mișcării mărfurilor în contul de stoc 371 „Mărfuri"

b. natura fluxurilor de ieșire a mărfurilor.

Unitățile cu ridicata folosesc pentru ținerea evidenței mărfurilor prețul cu ridicata sau prețul de cumpărare. Este posibil să se evalueze stocurile de mărfuri și la preț de vânzare, caz în care pe lângă contul **371 „Mărfuri"** se folosește și contul **378 „Diferențe de preț la mărfuri"**. În acest caz, la sfârșitul perioadei de gestiune sau la sfârșit de exercițiu financiar este necesar să se determine adaosul comercial aferent mărfurilor vândute, calculându-se coeficientul mediu de adaos conform relației :

$$(8) \quad K_a = \frac{S_i \text{ ct } 378 + RC \text{ ct } 378}{S_i \text{ ct } 371 + RD \text{ ct } 371} \times 100$$

Cu coeficientului K_a astfel determinat se înmulțește valoarea mărfurilor vândute rezultând adaosul aferent acestora :

$$(9) \quad A_{CV} = RC \text{ ct } 371 \times K_a$$

Cu adaosul aferent mărfurilor vândute contul **378 „Diferențe de preț la mărfuri"** se debitează.

Pentru contabilitatea de gestiune prezintă relevanță următoarele fluxuri de ieșire a mărfurilor din depozitele cu ridicata :

1. Vânzările de mărfuri către clienți însoțite de documente fiscale (facturi și/sau chitanțe fiscale), pe care le ilustrăm prin următorul exemplu ipotetic:

„Se livrează unui detailist mărfuri însoțite de o factură care cuprinde preț de livrare fară TVA 4.000.000 lei și TVA 18%".

Admitem pentru simplificare, că această livrare este singurul flux de ieșire a mărfurilor în decursul unei perioade de gestiune. Prin urmare, filierele de înregistrări contabile din contabilitatea financiară vor fi influențate de prețurile la care se ține evidența acestui stoc de mărfuri și anume :

a. În cazul în care evidența mărfurilor se ține în prețuri de cumpărare, presupuse a fi de 3.200.000 lei, înregistrările **în contabilitatea financiară** sunt :

411	„Clienți"	=	%		4.720.000
		707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"		4.000.000
		4427	„TVA colectată"		720.000
607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	3.200.000

b. În cazul în care evidența mărfurilor se ține în prețuri de vânzare, presupunând că la finele perioadei de gestiune s-a determinat un coeficient mediu de repartizare a adaosului comercial (după relația prezentată mai sus) de 20%, formulele contabile sunt :

411	„Clienți"	=	%		4.720.000
		707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"		4.000.000
		4427	„TVA colectată"		720.000
	%	=	371	„Mărfuri"	4.000.000
607	„Cheltuieli privind mărfurile"				3.200.000
378	„Diferențe de preț privind mărfurile"				800.000

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În ambele cazuri, înregistrările din **contabilitatea de gestiune** sunt:

931	„Venituri din comerțul cu ridicata“	=	**902**	„Decontări interne privind mărfurile vândute“	**4.000.000**
931.xy	„Depozitul -x//Marfa -y“ = = 4.000.000		**902.xy**	„Depozitul-x/Marfa-y“ = = 4.000.000	
925	„Cheltuieli de desfacere“	=	**901**	„Decontări interne privind cheltuielile“	**3.200.000**
925.xy	„Depozitul -x/Marfa -y“ = = 3.200.000				

2. Lipsurile de mărfuri la inventariere care pot fi : a) soluționabile sau nesoluționabile în momentul inventarierii și b) imputabile sau neimputabile. Se înregistrează atât în contabilitatea financiară cât și în cea de gestiune filiere de înregistrări contabile fiind similare cu diferențele de preț în minus constatate la recepție, combinat eventual cu utilizarea contului **378 „Diferențe de preț la mărfuri“** în cazul în care evidența stocului de mărfuri din contul **371 „Mărfuri“** se ține la prețuri de vânzare.

3. Donații și pierderi din calamități naturale generează în contabilitatea financiară cheltuieli excepționale.

De exemplu : *O donație în mărfuri în valoare de 500.000 lei (preț de vânzare fără TVA) se va înregistra (în contabilitatea financiară) astfel:*

a. În cazul în care evidența mărfurilor donate se ține în prețuri de cumpărare considerate a fi de 400.000 lei :

6712	„Donații și subvenții acordate“	=	**371**	„Mărfuri“	**400.000**
635	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427	„TVA colectată“ (500.000 x 18%)	**90.000**

b. în cazul în care evidența mărfurilor donate se ține în prețurile de vânzare, coeficientul de repartizare a adaosului comercial calculat pentru perioada de gestiune în care se face donația fiind de 20% :

	%	=	**371**	„Mărfuri“	**500.000**
6712	„Donații și subvenții acordate“				400.000
378	„Diferențe de preț la mărfuri“				100.000
635	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	**4427**	„TVA colectată“ (500.000x18%)	**90.000**

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În ambele cazuri, în **contabilitatea de gestiune**, cheltuiala efectivă cu donaţia de 490.000 lei se va înregistra astfel :

925	„Cheltuieli de desfacere“	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile“	490.000
925.xy	„Depozitul -x/Marfa -y“ = 490.000				

3.3. Contabilitatea circulaţiei mărfurilor cu amănuntul

3.3.1. Evidenţa operativă şi analitică a mărfurilor în unităţile comerciale cu amănuntul

La unităţile de desfacere cu amănuntul evidenţa operativă se ţine cu ajutorul **Raportului (sau Registrului) de gestiune**, în care se consemnează :

- soldul la începutul perioadei, separat pentru marfă şi pentru ambalaje;
- intrările de mărfuri pe bază de documente: Aviz de însoţire, Factură, Notă de intrare, recepţie şi constatare de diferenţe, Inventar, Proces- - verbal etc.
- vânzări de mărfuri şi ambalaje, în funcţie de modalitatea de vânzare
- soldul la sfârşitul perioadei separat pentru mărfuri şi pentru ambalaje.

Deci, raportul sau registrul de gestiune se conduc numai valoric, reprezentând un document de evidenţă operativă privind mişcarea de mărfuri şi ambalaje în unităţile cu amănuntul.

La compartimentul contabilităţii de gestiune a stocurilor evidenţa analitică se conduce global - valoric, cu ajutorul **Fişelor de cont pentru operaţii diverse** deschise pentru fiecare gestiune, cu evidenţierea operaţiilor de intrare, ieşire, stabilindu-se soldul, fie după fiecare operaţie, fie după o anumită perioadă, separat pentru marfă şi separat pentru ambalaje.

La sfârşitul fiecărei luni se întocmeşte Balanţa de verificare prin care se asigură controlul înregistrărilor în contabilitatea analitică, fie pe sortimente, fie global valoric.

Controlul efectiv asupra gestiunii mărfurilor se realizează prin inventariere.

În cazul în care societăţile comerciale specializate în comerţul cu amănuntul îşi organizează depozite proprii de repartizare în care evidenţa mărfurilor se ţine cantitativ valoric, se pot practica, după preferinţe, metodele de evidenţă operativă şi analitică, precum şi metodele de evaluare prezentate în paragraful 3.2. „Contabilitatea circulaţiei mărfurilor cu ridicata“.

3.3.2. Contabilitatea fluxurilor de intrare - ieșire a mărfurilor în unitățile cu amănuntul

Societățile comerciale specializate în comerțul cu amănuntul constituie verigа finală a distribuției mărfurilor către populație. Unitatea operativă „generică" este magazinul de desfacere cu amănuntul care poate fi specializat în desfacerea diferitelor categorii de mărfuri : alimentare, nealimentare, mixte, etc. Marile magazine comerciale cu amănuntul sunt de regulă, substructurale pe **„raioane de mărfuri"** specializate în desfacerea unui sortiment restrâns de mărfuri cum ar fi: textile, confecții, încălțăminte, parfumerie, marochinărie etc.

Contabilitatea de gestiune a circulației mărfurilor cu amănuntul se poate realiza cu ajutorul aceleași liste, a conturilor **clasei a 9-a** particularizate la contabilitatea circulației mărfurilor cu ridicata, cu următoarele specificări :

a. denumirea adecvată a contului **931** ar trebui să fie **„Venituri din comerțul cu amănuntul"** iar a contului **923 „Cheltuieli indirecte ale magazinelor de desfacere cu amănuntul"** ;

b. detalierea în analitice a conturilor : **925 „Cheltuieli de desfacere", 902 „Decontări interne privind mărfurile vândute cu amănuntul", 903 „Decontări interne privind rezultatele comerciale"** și **931 „Venituri din comerțul cu amănuntul"** ar trebui să se facă, în funcție de necesitățile de informare a managerilor, pe **„Magazine cu amănuntul"**, iar în cadrul acestora pe **„Raioane de mărfuri"**.

În contextul acestor particularizări conturile de gestiune din clasa a 9 - a ar urma să funcționeze după modelul de corespondențe contabile prezentat în figura nr.3.18.

Factorul specific care particularizează filierele de înregistrări contabile a fluxurilor de intrare - ieșire a mărfurilor în magazinele cu amănuntul, este evaluarea stocurilor din contul **371 „Mărfuri"** în prețuri de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA, din necesități de control gestionar. Întrucât TVA-ul cuprins în prețurile de vânzare cu amănuntul este exigibil la decontare cu statul numai în momentul vânzării efective a mărfurilor prin magazinele cu amănuntul, pe durata stocării acestora, se va evidenția cu ajutorul contului **4428 „TVA neexegibilă"**. De remarcat că, această modalitate de evaluare a stocurilor în magazinele cu amănuntul își pune amprenta doar asupra filierelor de înregistrări din contabilitatea financiară în care se realizează inventarul permanent a stocurilor de mărfuri și. nu asupra înregistrărilor din contabilitatea de gestiune.

Ilustrăm cele prezentate mai sus, prin următorul **exemplu ipotetic** :

„Un magazin cu amănuntul se aprovizionează de la furnizori de mărfuri însoțite de facturi care cuprind prețuri de cumpărare fără TVA 5.000.000 lei și TVA 18% pentru care practică un adaos comercial de 30%. În cursul lunii magazinul realizează încasări în numerar de 4.000.000 lei, cu care se descarcă gestiunea acestuia, în condițiile unui coeficient mediu de repartizare a adaosului comercial calculat pentru luna respectivă de 25%".*

Filierele de înregistrări contabile pentru rezolvarea acestui caz ipotetic sunt:

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Recepția mărfurilor primite de la furnizori evaluate în prețuri de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA compuse din :

a.	prețul de cumpărare fără TVA	5.000.000
b.	adaosul comercial de 30% (5.000.000x30%)	1.500.000
c.	prețul de vânzare cu amănuntul, exclusiv TVA	6.500.000
d.	TVA 18%** (6.500.000 x 18%)	1.170.000
e.	prețul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA (rdc + rdb)	7.670.000

Înregistrarea contabilă se poate realiza prin formula complexă :

%		=	%	
371	„Mărfuri"			7.670.000
4426	„TVA deductibilă" (5.000.000 x 18%)			900.000
		401	„Furnizori" (5.000.000 + 900.000)	5.900.000
		378	„Diferențe de preț la mărfuri"	1.500.000
		4428	„TVA neexigibilă" (5.000.000 +1.500.000) x 18%	1.170.000

Dacă formele de înregistrare contabilă practicate de unitatea patrimonială nu permit folosirea formulelor contabile complexe, cum ar fi de exemplu, forma de înregistrare **„maestru - șah"** înregistrarea contabilă de mai sus se poate defalca în două formule contabile compuse, redactate concomitent, astfel :

---

*) Coeficientul de repartizare a adaosului comercial (K_a) se calculează după relația cunoscută :

$$K_a = \frac{SI_{378} + RC_{378}}{SI_{371} + RD_{371}} \times 100$$

**) Pentru mărfurile cu altă cotă procentuală de TVA se face calculul în funcție de cota respectivă

	%	=	401	„Furnizori“ (5.000.000 + 900.000)	5.900.000
371	„Mărfuri“				5.000.000
4426	„TVA deductibilă“ (5.000.000 x 18%)				900.000
371	„Mărfuri“	=	%		2.670.000
			378	„Diferențe de preț la mărfuri“	1.500.000
			4428	„TVA neexigibilă“* (5.000.000 + 1.500.000) x 18%	1.170.000

Se observă că, prin ambele modalități de înregistrare, în contul de stocuri 371 **„Mărfuri“** se formează prețul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA.

1.2. Încasarea vânzărilor în numerar, evoluate în prețuri de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA, compuse din :

a.	prețul de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA	4.000.000
b.	TVA 15,254% (4.000.000 x 15,254%)*	610.160
c.	prețul de vânzare cu amănuntul exclusiv TVA (rd.a. - rd.b.)	3.389.840

Înregistrarea contabilă este următoarea :

5311	„Casa de lei“	=	%		4.000.000
			707	„Venituri din vânzări de mărfuri“	3.389.840
			4427	„TVA colectată“	610.160

1.3. Descărcarea gestiunii magazinului cu amănuntul ținând cont de coeficientul de repartizare a adaosului comercial, calculat pentru luna în curs și anume :

a.	prețul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA	4.000.000
b.	adaos comercial mediu 25% (4.000.000 x 25%)	1.000.000
c.	TVA 15,254% * (4.000.000 x 15,254%)	610.160
d.	cheltuieli cu mărfuri aferente vânzărilor (rda-rdb-rdc)	2.389.840

*) Cota de TVA de 15,254 % este determinată din cota de 18% pe baza metodei sutei majorate : [18/(100+18)] x 100 = 15,254

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Înregistrarea contabilă este următoarea :

	%			
607	„Cheltuieli privind mărfurile“	= 371	„Mărfuri“	4.000.000
378	„Diferențe de preț la mărfuri“			2.389.840
4428	„TVA neexigibilă“			1.000.000
				610.160

2. În contabilitatea de gestiune :

2.1. Înregistrarea veniturilor din vânzările cu amănuntul :

931	„Venituri din comerțul cu amănuntul“	= 902	„Decontări interne privind mărfurile vândute“	3.389.840
931.xy	„Magazinul -x/Raionul -y“ = = 3.389.840	902.xy	„Magazinul -x/Raionul -y“ = = 3.389.840	

2.2. Înregistrarea cheltuielilor cu mărfurile aferente vânzărilor cu amănuntul :

925	„Cheltuieli de desfacere“	= 901	„Decontări interne privind cheltuielile“	2.389.840
925.xy	„Magazinul -x/Raionul -y“ = = 2.389.840			

Celelalte fluxuri de intrare - ieșire a mărfurilor în comerțul cu amănuntul, cum ar fi : diferențele constatate la recepție sau la inventariere, donațiile, pierderile din calamități naturale etc., se tratează contabil asemănător cu cele tratate la circulația mărfurilor cu ridicata, ținându-se însă cont de evaluarea mărfurilor la prețul de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA.

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.4. Contabilitatea circulației mărfurilor în alimentația publică

3.4.1. Particularitățile activității de alimentație publică

Alimentația publică reprezintă o formă specială a comerțului cu amănuntul în cadrul căreia are loc, în principal, desfacerea către populație a mărfurilor alimentare, atât în starea în care ele au fost cumpărate, cât și a mărfurilor obținute în urma unor procese desfășurate în unitățile proprii. Pentru realizarea acestora este necesară asigurarea condițiilor corespunzătoare consumului pe „loc" a mărfurilor vândute.

Alimentația publică îndeplinește o funcție economică ce constă în îmbinarea proceselor de circulație cu cele de producție a preparatelor culinare și a altor preparate de laborator. Dar, în alimentația publică se desfășoară atât procese de producție cât și de desfacere.

Procesul de producție cuprinde producția preparatelor și semipreparatelor culinare ce se vând în cea mai mare parte în aceeași unitate de desfacere (restaurant, cofetărie, patiserie, bar etc.).

Procesul de producție cuprinde și producția mărfurilor de cofetărie - patiserie ce se caracterizează printr-un sortiment relativ stabil, asemănător procesului de producție industrială.

Procesul de circulație a mărfurilor cuprinde aprovizionarea, păstrarea și desfacerea mărfurilor atât în starea în care au fost cumpărate, cât și a mărfurilor obținute din producția proprie.

Procesul de circulație a mărfurilor necesită condiții corespunzătoare pentru consumul produselor în unitățile proprii, fapt ce generează un nivel ridicat de cheltuieli de circulație și administrație generală.

În alimentația publică sistemul de indicatori economico-financiari cuprinde:

1) desfacerea totală a mărfurilor, din care desfacerea mărfurilor din producție proprie (mărfuri de cofetărie - patiserie și preparate culinare);

2) desfacerea mărfurilor fără prelucrări, cum ar fi : băuturi, mezeluri, fructe;

3) cheltuielile unităților de alimentație publică, din care :
   a) cheltuieli de circulație propriu - zise;
   b) cheltuieli specifice de producție ale preparatelor culinare;

4) rezultatele financiare totale, din care :
   a) rezultate financiare din producție proprie;
   b) rezultate financiare din desfacerea mărfurilor.

BCU IAȘI - CENTRALA UNIVERSITARĂ LIBRARY

Toate datele necesare calculării acestor indicatori sunt oferite de contabilitatea de gestiune.

O altă caracteristică a unităților de alimentție publică constă în faptul că ele sunt dimensionate în funcție de condițiile materiale de care dispun, precum și de nivelul de servire și confort. Aceasta influențează asupra nivelului de desfacere. Ținând seama de acestea, unitățile de alimentație publică sunt clasificate pe baza unor criterii stabilite prin acte normative în :

a. unități speciale

b. unități de categoria I

c. unități de categoria a II-a

d. unități de categoria a III-a

În structura unităților de alimentație publică se cuprind :

a. unități mixte de producție și desfacere cum ar fi : restaurantele, cofetăriile, patiseriile etc. .

b. unități exclusive de producție (laboratoare de preparate și semipreparate calde și reci și laboratoare de cofetărie, patiserie și carmangerie);

c. depozite de repartizare, care au rolul de a aproviziona cu mărfuri unitățile de producție și desfacere, precum și unitățile exclusive de producție;

d. depozite de materii prime;

e. depozite de vinuri;

f. unități auxiliare - crescătorii de păsări, porcine etc.

O altă particularitate o constituie prețurile practicate în unitățile de alimentație publică, deosebindu-se următoarele categorii de prețuri :

a. **prețuri de cumpărare** - reprezentate de costul la care se achiziționează mărfurile, constituind prețul de înregistrare în depozitele de repartizare;

b. **prețuri de alimentație publică**, care sunt superioare prețurilor de desfacere a mărfurilor alimentare prin unitățile comerțului cu amănuntul.

Prețurile de desfacere cu amănuntul se calculează diferit pentru mărfurile ce se vând în aceeași stare în care s-au procurat, (care se calculează prin adăugare la prețul de achiziție a unor cote de adaos și diferențele pe categorii de local) și pentru produsele culinare, la baza cărora stau rețetele culinare cuprinse în rețetare generale sau specifice.

3.4.2. Contabilitatea fluxurilor de intrare - ieșire a mărfurilor în alimentația publică

În societățile comerciale specializate în alimentație publică fluxurile de intrare - ieșire a mărfurilor sunt în mare parte similare celor din comerțul cu amănuntul cu specificarea că aici pot apare frecvent fluxuri de mărfuri obținute din producție proprie și transferuri de mărfuri între diferite categorii de subunități de alimentație publică care practică prețuri de desfacere diferite. Activitatea de alimentație publică se desfășoară în **„unități operative"** cum ar fi : bucătării, laboratoare, carmangerii, restaurante, baruri etc. încadrate în „categorii de local" diferite.

Prin urmare contabilitatea de gestiune a circulației mărfurilor în alimentația publică se poate realiza cu ajutorul aceleași liste de conturi din clasa a 9-a particularizate celorlalte forme ale comerțului interior (ridicata și amănuntul) cu următoarele adaptări :

a. Pentru activitatea de producție a „unităților operative" organizate în regim industrial, ar urma să se folosească pentru cheltuielile directe contul **921 „Cheltuielile activității de bază"**, iar pentru cheltuielile indirecte contul **923 „Cheltuieli indirecte de producție"**.

b. Pentru activitatea de producție a „unităților operative" organizate în regim de sector auxiliar, ar urma să se folosească pentru cheltuielile directe contul **922 „Cheltuielile activităților auxiliare"**, iar pentru cele indirecte contul **923 „Cheltuieli indirecte de producție"**.

De remarcat că în ambele situații (lit. a. și lit. b.) denumirea adecvată a contului 923 ar trebui să fie **„Cheltuieli indirecte ale unităților operative din alimentația publică"**.

c. Denumirea adecvată a contului **931** ar trebui să fie **„Venituri din comerțul de alimentație publică"**, cu defalcarea analitică „Unitatea operativă - x / Produsul sau categoria de local - y";

d. Denumirea adecvată a conturilor **902** și **903** ar trebui să fie **„Decontări interne privind producția obținută și mărfurile vândute"** și respectiv, **„Decontări interne privind rezultatele financiare a producției obținute și a mărfurilor vândute"** cu defalcarea analitică „Unitatea operativă - x / Produsul sau categoria de local - y".

Din necesități de control gestionar, în „unitățile operative" de desfacere a mărfurilor prin alimentație publică, evaluarea în contul de stocuri **371 „Mărfuri"** trebuie să se facă la prețul de alimentație publică, inclusiv TVA.

Ilustrăm unele aspecte ale contabilizării fluxurilor de intrare - ieșire a mărfurilor în alimentația publică prin câteva exemple, pe care le considerăm reprezentative.

Exemplul nr.1

„Un restaurant recepționează mărfuri primite de la furnizori în baza unei facturi care cuprinde : preț de cumpărare 2.500.000 și TVA 18%. Restaurantul practică un adaos de alimentație publică de 100%. În cursul lunii s-au realizat încasări în numerar de 2.000.000 lei și s-au facturat clienților mărfuri în valoare de 1.500.000 lei. La sfârșitul lunii se descarcă gestiunea restaurantului cu mărfurile aferente vânzărilor (în numerar și pe bază de factură), în condițiile unui coeficient de adaos mediu de alimentație publică calculat pentru luna în curs de 40%".

Rezolvarea contabilă a acestui exemplu ipotetic presupune următoarele filiere de înregistrări :

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Înregistrarea recepției mărfurilor primite de la furnizori, evaluate în prețul de alimentație publică care cuprinde :

a.	prețul de cumpărare	2.500.000
b.	adaosul de alimentație publică 100% (2.500.000 x 100%)	2.500.000
c.	prețul de alimentație publică fără TVA (rda + rdb)	5.000.000
d.	TVA 18% (5.000.000 x 18%)	900.000
e.	prețul de alimentație publică, inclusiv TVA (rdc + rdd)	5.900.000

Formula contabilă este următoarea* :

%			%	
371	„Mărfuri"			5.900.000
4426	„TVA deductibilă" (2.500.000 x 18%)			450.000
		401	„Furnizori" (2.500.000 x 18%)	2.950.000
		378	„Diferențe de preț la mărfuri"	2.500.000
		4428	„TVA neexigibil"	900.000

*) În caz de nepracticare a formulelor contabile complexe, a se vedea disocierea acestora în formule contabile compuse și/sau simple, din subparagraful 3.3.2.

1.2. Înregistrarea vânzărilor de mărfuri în numerar și pe bază de factură, evaluate în prețuri de alimentație publică, inclusiv TVA, care cuprind:

a.	prețul de alimentație publică, inclusiv TVA, din care : - în numerar	3.500.000
		2.000.000
	- facturat	1.500.000
b.	TVA inclus 15,254% (3.500.000 x 15,254%)	533.890
c.	prețul de alimentație publică, exclusiv TVA (rda - rdb)	2.966.110

Formula contabilă este următoarea :

%			%	
5311	„Casa în lei"			2.000.000
411	„Clienți"			1.500.000
		707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	2.966.110
		4427	„TVA colectată"	533.890

1.3. Descărcarea gestiunii restaurantului cu mărfurile aferente vânzărilor, evaluate în prețuri de alimentație publică care cuprind :

a.	prețul de alimentație publică, inclusiv TVA	3.500.000
b.	adaosul mediu de adaos de alimentație publică (3.500.000 x 40%)	1.400.000
c.	TVA inclus de prețul de alimentație publică (3.500.000 x 15,254%)	533.890
d.	cheltuieli cu mărfurile aferente vânzărilor (rda - rdb - rdc)	1.566.110

Formula contabilă este următoarea :

%			%	
607	„Cheltuieli privind mărfurile"	371	„Mărfuri"	3.500.000
				1.566.110
378	„Diferențe de preț la mărfuri"			1.400.000
4428	„TVA neexigibilă"			533.890

2. În contabilitatea de gestiune :

2.1. Înregistrarea veniturilor din alimentație publică :

931	„Venituri din comerțul de alimentație publică"	902	„Decontări interne privind producția obținută și mărfurile vândute"	2.996.110
931.x	„Restaurantul- X"=2.996.110	902.x	„Restaurantul-X"=2.996.110	

2.2. Înregistrarea cheltuielilor cu mărfurile aferente veniturilor din alimentația publică :

925	„Cheltuieli de desfacere“	=	**901**	„Decontări interne privind cheltuielile“	**1.566.110**
925x	„Restaurantul- X“=1.566.110				

Laboratoarele de cofetărie și patiserie au în structura lor operativă :

a. magazii de materii prime;

b. secții de producție.

Pentru pregătirea preparatelor se folosesc rețetele de fabricație.

Prețurile folosite pentru sectorul de producție desfășurat în laboratoarele de cofetărie este prețul de materie primă care reprezintă costul prăjiturii. Ținând cont de materia primă prevăzută în rețetar, prețul cu ridicata sau de livrare se calculează ținând cont de costul prăjiturilor la preț de materie primă, la care se adaugă restul cheltuielilor ocazionate de prepararea prăjiturilor, directe și indirecte și o cotă de beneficiu. Pentru calculul prețului de alimentație publică se mai adaugă adaosul de alimentație publică.

Prețul de alimentație publică se folosește pentru vânzarea mărfurilor de cofetărie preparate prin unitățile de alimentație publică.

Pentru ilustrare să presupunem :

Exemplul nr.2

„Într-un laborator de cofetărie se obțin în cursul unei luni prăjituri în prețuri de livrare fără TVA de 6.000.000 lei, din care se livrează cofetăriilor aparținând aceleiași societăți comerciale, care practică un adaos comercial de 30%, prăjituri în valoare de 5.000.000 lei, care se vând integral, în numerar și terților în valoare de 1.000.000 lei. Cheltuielile efective ale laboratorului de cofetărie (care nu prezintă producție neterminată) organizat ca sector auxiliar sunt de 4.100.000 lei din care 3.500.000 lei cheltuieli directe și 600.000 lei cheltuieli indirecte.“

Filierele de înregistrări contabile pentru rezolvarea acestui caz ipotetic sunt:

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Înregistrarea cheltuielilor efective pe elemente de cheltuieli după natura lor economică :

6xxx	„Conturi de cheltuieli“	=		%	**4.100.000**
				„Conturi diverse - 3xxx; 4xxx; 5xxx“	

1.2. Obținerea produselor de cofetărie (prăjiturilor) :

345	„Produse finite"	=	711	„Venituri din producția stocată"	6.000.000

1.3. Livrarea și recepția produselor finite (prăjiturilor) către cofetării aparținând aceleiași societăți comerciale, se recepționează la prețuri de alimentație publică inclusiv TVA și anume :

a.	prețul de livrare al laboratorului de cofetărie	5.000.000
b.	adaosul de alimentație publică 30% (5.000.000 X 30%)	1.500.000
c.	preț de alimentație publică fără TVA (rd.a +rd.b)	6.500.000
d.	TVA inclus 18% (6.500.000 X 18%)	1.170.000
e.	preț de alimentație publică, inclusiv TVA (rd.c + rd.d)	7.670.000

371	„Mărfuri"	=		%	7.670.000
			701	„Venituri din vânzarea produselor finite"	5.000.000
			378	„Diferențe de preț la mărfuri"	1.500.000
			4428	„TVA neexigibilă"	1.170.000

1.4. Livrarea produselor finite (prăjiturilor) către terți :

411	„Clienți"	=		%	1.180.000
			701	„Venituri din vânzarea produselor finite"	1.000.000
			4427	„TVA colectată"	180.000

1.5. Descărcarea gestiunii de produse finite a laboratorului de cofetărie (pentru livrările interne și la terți) :

711	„Venituri din producția stocată"	=	345	„Produse finite"	6.000.000

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1.6. Încasarea în numerar a mărfurilor (prăjiturilor) prin cofetăriile proprii, la prețul de alimentație publică, inclusiv TVA (calculat la operația contabilă nr.1.3.) :

5311	„Casa în lei"	=		%	7.670.000
			707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	6.500.000
			4427	„TVA colectată"	1.170.000

1.7. Descărcarea gestiunilor de mărfuri ale cofetăriilor proprii (a se vedea calculele de la operația contabilă nr. 1.3.) :

	%	=	371	„Mărfuri"	7.670.000
607	„Cheltuieli privind mărfurile"				5.000.000
378	„Diferențe de preț la mărfuri"				1.500.000
4428	„TVA neexigibilă"				1.170.000

2. În contabilitatea de gestiune :

2.1. Înregistrarea cheltuielilor efective ale laboratorului de cofetărie :

	%	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile"	4.100.000
922	„Cheltuielile activităților auxiliare"				3.500.000
(922.x	„Prăjitura - y" = 3.500.000)				
923	„Cheltuieli indirecte ale unităților operative de alimentație publică"				600.000
(923.x	„Laboratorul de cofetărie- x") = 600.000				

2.2. Înregistrarea veniturilor laboratorului de cofetărie (cumulat de la operațiile contabile 1.3. și 1.4.) :

931	„Venituri din comerțul de alimentație publică"	=	902	„Decontări interne privind producția obținută și mărfurile vândute"	6.000.000
931.xy	„Laboratorul de cofetărie -x/ Prăjitura -y" = 6.000.000		902.xy	„Laboratorul de cofetărie -x/ Prăjitura -y" = 6.000.000	

2.3. Înregistrarea veniturilor cofetăriilor proprii :

931	„Venituri din comerțul de alimentație publică"	=	**902**	„Decontări interne privind producția obținută și mărfurile vândute"	**6.500.000**
931.z	„Cofetăria - z" = 6.500.000		**902.z**	„Cofetăria -z" = 6.500.000	

2.4. Înregistrarea cheltuielilor cu mărfurile aferente vânzărilor prin cofetăriile proprii :

925	„Cheltuieli de desfacere"	=	**901**	„Decontări interne privind cheltuielile"	**5.000.000**
925.z	„Cofetăria - z" = 5.000.000				

În cazul transferurilor de mărfuri între depozitele de repartizare proprii și unitățile de desfacere sau între „unitățile de desfacere sau între „unitățile operative" de categorii diferite ale aceleiași societăți comerciale specializate în comerțul de alimentație publică apar frecvent diferențe de adaos comercial atât de natura creșterilor cât și a reducerilor de adaos comercial.

De remarcat că aceste mișcări de stocuri generează, în principiu înregistrări numai în evidențele operative și analitice ale subunităților „furnizoare" și respectiv „beneficiare", care se operează de către compartimentul contabilității de gestiune a stocurilor. Doar diferențele de adaos comercial, generează înregistrări în conturile de mărfuri și diferențe de preț la mărfuri ale contabilității financiare și anume :

a. Înregistrare creșterilor de adaos comercial se face prin formula contabilă:

371	„Mărfuri"	=	**378**	„Diferențe de preț la mărfuri"	x

b. Înregistrarea reducerilor de adaos comercial se face prin formula contabilă :

378	„Diferențe de preț la mărfuri"	=	**371**	„Mărfuri"	x

Astfel de mișcări de stocuri, neafectând nici veniturile, nici cheltuielile „unităților operative" de alimentație publică nu generează înregistrări în conturile de gestiune ale clasei a 9-a.

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.5. Contabilitatea mărfurilor aflate la terți

În general se întâlnesc următoarele categorii de mărfuri aflate la terți :

1. Mărfuri date spre prelucrare la terți.
2. Mărfuri achitate și lăsate în custodie.
3. Mărfuri trimise sau date spre vânzare în comision.

3.5.1. Contabilitatea mărfurilor date spre prelucrare la terți

Unitățile economice, în special cele cu profil comercial pot să trimită spre prelucrare la terți mărfuri cu circulație lentă sau greu vandabile. În acest mod se urmărește impulsionarea procesului de desfacere a mărfurilor.

În principal, asupra mărfurilor trimise spre prelucrare se efectuează operații de retușare și recondiționare. Așa ar fi de exemplu mașinile electrocasnice, trimise pentru recondiționare la S.C. "Electromureș" S.A. Tg. Mureș.

Cheltuielile cu retușarea și recondiționarea se suportă de societatea comercială care le-a trimis, înregistrându-se pe cheltuieli după naturi de cheltuieli.

Sintetic, în contabilitatea financiară, evidența mărfurilor date spre prelucrare la terți se ține cu ajutorul contului **357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"** iar evidența operativă și analitică se ține, de regulă, în prețul de cumpărare, pe loturi de mărfuri trimise la prelucrare și pe unități prelucrătoare.

Trimiterea de mărfuri pentru prelucrare la terți generează, în principal, următoarele categorii de cheltuieli :

a. Cheltuieli de prelucrare și recondiționare facturate de terți.

b. Cheltuieli cu transportul mărfurilor la și de la unitățile prelucrătoare.

Contabilizarea fluxurilor de intrare - ieșire a mărfurilor trimise spre prelucrare sau recondiționare la terți se realizează prin următoarele filiere de înregistrări contabile și anume :

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Trimiterea mărfurilor pentru prelucrare sau recondiționare la terți :

a) în cazul în care evidența mărfurilor se ține la prețuri de cumpărare :

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

357	„Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	=	371	„ Mărfuri"	x

b) în cazul în care evidența mărfurilor se ține la prețuri de vânzare :

	%	=	371	„ Mărfuri"	x
357	„Mărfuri în custodie sau consignație la terți"				x
378	„Diferențe de preț la mărfuri"				x

1.2. Înregistrarea cheltuielilor de prelucrare , recondiționare și transport efectuate de terți :

	%	=	401	„ Furnizori"	x
628	„Alte cheltuieli cu servicii executate la terți"				x
624	„Cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane"				x
4426	„TVA deductibilă"				x

1.3. Înregistrarea transportului efectuat cu mijloace proprii :

624	„Cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane"	=	758	„ Alte venituri din exploatare"	x

1.4. Reprimirea mărfurilor prelucrate sau recondiționate de la terți :

a) în cazul în care evidența mărfurilor se ține la prețuri de cumpărare

371	„Mărfuri"	=	357	„Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	x

b) în cazul în care evidența mărfurilor se ține la prețuri de vânzare :

371	„Mărfuri"	=	%		x
			357	„Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	x
			378	„Diferențe de preț la mărfuri"	x

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. În contabilitatea de gestiune :

2.1. Înregistrarea cheltuielilor de prelucrare , recondiţionare şi transport, care, de regulă, sunt tratate ca şi cheltuieli generale de administraţie :

		x			
924	„Cheltuieli generale de administraţie“	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile“	x
		x			

Dacă aceste cheltuieli, în condiţiile concrete de organizare şi conducere a contabilităţii de gestiune din fiecare unitate patrimonială pot fi identificate pe „unităţi operative“ sau pe „grupe de mărfuri“ ele pot face obiectul contabilizării şi în conturile **923 „Cheltuieli comerciale indirecte“** sau **925 „ Cheltuieli de desfacere“.**

2.2. Înregistrarea veniturilor din prestaţiile de transport efectuate cu mijloace proprii :

		x			
931	„Venituri comerciale“*	=	902	„Decontări interne privind activitatea comercială“**	x
931.x	„Compartimentul de transporturi“ „x“		902.x	„Compartimentul de transporturi“ „x“	
		x			

3.5.2. Contabilitatea mărfurilor achitate şi lăsate în custodia furnizorilor

Societăţile comerciale din diverse motive cum ar fi lipsa spaţiului de depozitare şi a condiţiilor de păstrare a mărfurilor, încheie contracte sau convenţii pentru lăsarea mărfurilor la furnizori în custodie. Deci, între părţi se încheie un proces - verbal în care se precizează condiţiile de constituire a custodiei, termene de livrare şi clauze privind cheltuielile de custodie.

Furnizorul întocmeşte documente pentru încasarea facturilor, iar unitatea ce a solicitat custodia decontează documentele şi înregistrează lăsarea mărfurilor în custodie.

Evidenţa operativă şi analitică a acestor categorii de mărfuri se ţine pe loturi de mărfuri achitate şi lăsate în custodie şi pe custozi.

*) Denumire generică pentru toate tipurile de unităţi comerciale

**) Denumiri generice ale acestor conturi pentru toate tipurile de unităţi comerciale

Principalele înregistrări contabile sunt :

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Înregistrarea loturilor de mărfuri achitate, de exemplu, prin viramente bancare şi lăsate în custodia furnizorilor :

	%	=	5121	„Conturi la bănci în lei"	x
357	„Mărfuri lăsate în custodie sau consignaţie la terţi"				x
4426	„TVA deductibilă"				x

1.2. Înregistrarea cheltuielilor de custodie facturate de furnizori :

	%	=	401	„Furnizori"	x
628	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"				x
4426	„TVA deductibilă"				x

1.3. Primirea (recepţia) mărfurilor la expirarea termenului de custodie :

a) dacă evidenţa mărfurilor se ţine în preţuri de cumpărare :

371	„Mărfuri"	=	357	„Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi"	x

b) dacă evidenţa mărfurilor se ţine la preţuri de vânzare :

371	„Mărfuri"	=	%		x
			357	„Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi"	x
			378	„Diferenţe de preţ la mărfuri"	x

2. În contabilitatea de gestiune :

Înregistrarea cheltuielilor sau serviciilor de custodie tratate, de regulă, ca şi cheltuieli generale de administraţie :

924	„Cheltuieli generale de administraţie"	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile"	x

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.5.3. Contabilitatea mărfurilor trimise spre vânzare în comision

Societățile comerciale pot trimite mărfuri spre vânzare în comision prin alte societăți comerciale, de regulă a mărfurilor cu vânzare lentă și a celor greu vandabile. Pentru aceasta se încheie între părți contract sau convenție în care se precizează felul mărfurilor și modul de decontare.

Beneficiarul mărfurilor trimite mărfurile spre vânzare în comision pe bază de Aviz de expediție. Pe măsura vânzării, unitatea ce a primit mărfurile ia legătura cu societatea proprietară a mărfurilor în vederea facturării și decontării.

Mărfurile se decontează de către societatea ce le-a primit spre vânzare în comision numai după ce ele s-au vândut și s-au primit documentele de la beneficiarul lor.

Principalele înregistrări contabile sunt :

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Înregistrarea trimiterii mărfurilor spre vânzare în comision :

- dacă evidența mărfurilor se ține în prețul de cumpărare :

357	„Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	= 371	„Mărfuri"	x

- dacă evidența mărfurilor se ține în prețul de vânzare :

	%	= 371	„Mărfuri"	x
357	„Mărfuri în custodie sau consignație la terți"			x
378	„Diferențe de preț la mărfuri"			x

1.2. Înregistrarea încasărilor virate, de exemplu, prin viramente bancare, de către comitent; pe măsură ce acesta a vândut mărfurile date spre vânzare în comision :

5121	„Conturi la bănci în lei"	=	%	x
		707	„Venituri din vânzări și mărfuri"	x
		4427	„TVA colectată"	x

BCU CENTRAL UNIVERSITARĂ

1.3. Înregistrarea cheltuielilor cu mărfurile vândute de către comitent :

		x			
607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	**357**	„Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi"	x
		x			

2. În contabilitatea de gestiune :

Presupunând că mărfurile date spre vânzare în comision provin dintr-un depozit al unei societăţi comerciale specializate în comerţul cu ridicata, în care realizările se urmăresc, la nivel de depozit cu ridicata, înregistrările vor fi :

2.1. Înregistrarea veniturilor din vânzări de mărfuri către comitenţi :

		x			
931	„Venituri din comerţul cu ridicata"	=	**902**	„Decontări interne privind mărfurile vândute"	x
(931.x	„Depozitul - x")		**(902.x**	„Depozitul - x")	
		x			

2.2. Înregistrarea cheltuielilor cu mărfurile aferente veniturilor din vânzări de mărfuri de către comitenţi :

		x			
925	„Cheltuieli de desfacere"	=	**901**	„Decontări interne privind cheltuielile"	x
(925.x	„Depozitul - x")				
		x			

În contabilitatea comitentului înregistrarea operaţiunilor privind mărfurile primite spre vânzare în comision se va face similar mărfurilor primite în consignaţie.

Mărfurile trimise spre vânzare în comiwion sunt însoţite de Avizul de însoţire, reflectându-se în contabilitatea unităţii ce le-a primit spre vânzare sub această formă în debitul contului în afara bilanţului, respectiv **8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"**. Pe măsura vânzării lor şi a primirii facturii se reflectă încasarea şi recepţia acestora după care au loc operaţiile de descărcare a gestiunii de mărfuri primite spre vânzare în comision, de achitare a valorii acestora, mai puţin comisionul cuvenit ori de scoatere din evidenţă prin creditarea contului 8033.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.6. Contabilitatea mărfurilor primite în consignaţie

Comerţul de consignaţie se efectuează de unităţi comerciale, societăţi juridice, organizate sub diverse forme, care se ocupă cu desfacerea mărfurilor cu amănuntul. Deci comerţul în consignaţie reprezintă o modalitate de valorificare a mărfurilor către populaţie.

Societatea preia mărfurile spre vânzare de la consignanţi. Acestea pot fi în stare nouă sau cu un anumit grad de uzură. Persoana care predă marfa pentru vânzare în consignaţie se numeşte deponent sau consignant. Pentru mărfurile primite societatea comercială stabileşte preţul de preluare în consignaţie prin evaluarea acestora, preţ ce se datorează deponentului după vânzare, pvecum şi preţul de vânzare. Preţul de vânzare este egal cu preţul de preluare în consignaţie la care se adaugă comisionul. Comisionul este în fapt adaosul comercial al unităţii consignatoare ce asigură acoperirea cheltuielilor şi un profit apreciat normal ca mărime.

La primirea mărfurilor societatea întocmeşte un „**Bon de primire**" în trei exemplare, din care primul exemplar, denumit chitanţă, se predă deponentului, iar celelalte două exemplare rămân în unitate, din care unul se predă contabilităţii, iar celălalt rămâne la locul de desfacere cu amănuntul, unde este expusă marfa. Practic, este posibil să se completeze Bonul de primire în două exemplare, din care unul pentru deponent, iar celălalt pentru necesităţile de evidenţă a unităţii consignatoare.

Pe baza bonurilor de primire în consignaţie, se întocmeşte zilnic „**Jurnalul mărfurilor primite în consignaţie**", în două exemplare. Vânzarea mărfurilor prin unităţile în consignaţie se face cu plata integrală a preţului mărfurilor,iar dacă marfa nu se vinde după 30 de zile, deponentul plăteşte o penalizare stabilită anticipat între părţi.

Cu ocazia vânzării mărfurilor în consignaţie se întocmeşte bon de vânzare.

Vânzarea mărfurilor în consignaţie generează, în contabilitate, următoarele înregistrări ilustrate pe baza următorului **exemplu ipotetic** :

„Se primesc în consignaţie mărfuri în valoare de 500.000, preţ de evaluare decontabil deponentului, pentru care sè percepe un comision de 20% (TVA 18%). Se vând integral mărfurile vândute în consignaţie şi se decontează deponentului".

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Primirea mărfurilor pentru vânzare în consignaţie :

	x	
8033	„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	**500.000**
	x	

1.2. Încasarea în numerar a mărfurilor primite în consignație, la preț de vânzare compus din :

a.	prețul de evaluare de contabil deponentului	5.00.000
b.	comisionul consignatarului (500.000 x 20%)	100.000
c.	TVA aferentă comisionului consignatarului (100.000 x 18%)	18.000
d.	prețul de vânzare (rd.a + rd.b + rd.c)	618.000

x

5311	„Casa în lei“	=	%	618.000
		462	„Creditori diverși“	500.000
		708	„Venituri din activități diverse“	100.000
		4427	„TVA colectată“	18.000

x

1.3. Descărcarea gestiunii de mărfuri primite în consignație :

x

8033	„Valori materiale primite în păstrare sau în custodie“		500.000

x

1.4. Decontarea, în numerar, a mărfurilor vândute în consignație :

x

462	„Creditori diverși“	= 5311	„Casa în lei“	500.000

x

Unitatea ce a primit mărfuri spre vânzare în consignație poate adapta și un alt mod de contabilizare a operațiilor ocazionate de această activitate, în sensul că poate oglindi mărfurile primite prin folosirea contului **371 „Mărfuri“**, după ce a vândut mărfurile respective, descărcând apoi gestiunea de mărfuri. De asemeni poate folosi conturile **707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“** și **607 „Cheltuieli privind mărfurile“**.

2. În contabilitatea de gestiune urmează să se înregistreze veniturile realizate de magazinul cu amănuntul din vânzarea mărfurilor în consignație prin formula contabilă :

x

931	„Venituri din comerțul cu amănuntul“	= 902	„Decontări interne privind mărfurile vândute“	100.000
931.xy	„Magazinul -x / Raionul -y“= = 100.000	902.xy	„Magazinul -x / Raionul -y“= = 100.000	

x

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

3.7. Contabilitatea ambalajelor

3.7.1. Rolul și importanța ambalajelor în unitățile comerciale

Datorită diversității ambalajelor, comportamentului lor în procesul circulației și păstrării mărfurilor, a regimului de facturare și decontare cu beneficiarii, precum și exercitării controlului riguros asupra acestora se impune gruparea lor după diverse criterii și anume :

1. După posibilitățile de folosire se disting :

   a. ambalaje refolosibile

   b. ambalaje care nu mai pot fi folosite după prima întrebuințare.

Cele refolosibile sunt redate circuitului economic, fie în starea în care se găsesc fie după anumite operații (spălare, recondiționare, curățire).

Cele ce nu se mai pot utiliza pentru un nou proces de circulație sau depozitare, pot fi valorificate ca și deșeuri. Acestea sunt cunoscute sub denumirea de „Ambalaje pierdute".

2. După modul de proveniență se disting :

   a. ambalaje indigene

   b. ambalaje din import.

Cele indigene sunt de mare diversitate și pot proveni din producția proprie sau de la diverși furnizori primite odată cu mărfurile.

Cele primite odată cu mărfurile din import nu se restituie furnizorului extern, nu se mai folosesc, în același scop, și sunt valorificate ca și deșeuri.

3. După modul de rotație se disting :

   a. ambalaje de natura imobilizărilor

   b. ambalaje de natura activelor circulante, care la rândul lor pot fi :

   b_1. ambalaje de natura obiectelor de inventar

   b_2. ambalaje de transport sau de circulație

   b_3. materiale de ambalat.

4. După modul de facturare și decontare ambalajele se împart în :
   a. ambalaje de transport facturate distinct, indiferent că sunt de natura imobilizărilor, a obiectelor de inventar ori a materialelor de ambalat
   b. ambalaje de transport al căror preț este inclus în prețul mărfurilor.
5. După modul de circulație și recuperare, deosebim :
   a. ambalaje care circulă și se recuperează prin vânzare-cumpărare, fiind facturate separat
   b. ambalaje care circulă prin restituire.

Cele care circulă pe principiul vânzării-cumpărării, au același regim ca și mărfurile, dar se evidențează separat în factură, încasându-se sau achitându-se cu ocazia vânzării, respectiv primirii.

Cele care circulă după principiul restituirii se trec în facturi, dar numai proformă înregistrându-se la primirea de la furnizori în conturile speciale, grupa **80 „Conturi în afara bilanțului"**. Evidența lor se conduce pe fiecare furnizor și pe feluri de ambalaje, motiv pentru care ele apar, în contabilitatea financiară, fie în contul **409 „Furnizori-debitori"**, fie în contul **419 „clienți-creditori"**.

Evaluarea ambalajelor se face la prețul de achiziție, dacă sunt procurate din afara unității sau la cost de producție, dacă se obțin din producție proprie, iar vânzarea lor se face la prețuri stabilite prin negociere.

Evaluarea ieșirii ambalajelor din patrimoniu se face la : prețul mediu ponderat, prețul primei intrări - primei ieșiri (FIFO), prețul ultimei intrări - primei ieșiri (LIFO) etc..

3.7.2. Particularități ale evidenței operative și analitice a ambalajelor

Făcând parte din categoria stocurilor, ambalajele trebuie urmărite cu ajutorul evidenței operative și a contabilității analitice.

Evidența operativă a ambalajelor se conduce la depozite, pe feluri de ambalaje, cu ajutorul **„Fișelor de magazie"**.

Evidența operativă a ambalajelor la unitățile de desfacere cu amănuntul se ține cu ajutorul **„Raportului de gestiune"**. În acesta se înregistrează stocul inițial, la care se adaugă intrările din care se scad ieșirile, stabilindu-se stocul final.

Contabilitatea analitică se ține pentru ambalaje din depozit, cantitativ și valoric, pe feluri de ambalaje, cu ajutorul **„Fișelor de cont analitic pentru valori**

materiale" şi valoric pe gestiuni, cu ajutorul **„Fişelor de cont pentru operaţii diverse"**.

Pentru unităţile de desfacere cu amănuntul contabilitatea analitică se ţine global valoric, pe gestiuni folosind **„Fişe de cont pentru operaţii diverse"**.

Periodic se face verificarea concordanţei între evidenţa operativă şi contabilitatea analitică şi între cea analitică şi cea sintetică. În acest scop se foloseşte **„Balanţa de verificare"**.

Verificarea faptică se face pe bază de inventar, înregistrându-se eventualele diferenţe dintre existenţele faptice şi situaţia scriptică.

3.7.3. Contabilitatea ambalajelor de natura imobilizărilor

Se includ în această categorie ambalajele care au o valoare mai mare de 200.000 lei şi cu o durată de folosinţă mai mare de un an. Ele se folosesc pentru depozitarea, transportul intern al mărfurilor, dar uneori se pot folosi şi pentru livrări la terţi. Aceste ambalaje se oglindesc, în contabilitate, în contul de imobilizări, se supun amortizării şi se scot din funcţiune ca şi celelalte mijloace fixe.

Acest tip de ambalaj nu se livrează ca stoc terţilor, dar se trece în factură în mod distinct fără să se deconteze, restituindu-se integral de către clienţi după golire.

În contabilitatea unităţii furnizoare ambalajele de natura imobilizărilor livrate ca stocuri terţilor rămân în patrimoniu şi în evidenţa operativă pentru urmărirea restituirii lor de către clienţi.

În contabilitatea clienţilor evidenţa acestora se conduce cu ajutorul contului **8038 „Alte valori în afara bilanţului"**. În cadrul acestui cont evidenţa se detaliază pe furnizori, feluri de ambalaje şi termene de restituire.

Principalele operaţiuni economice care afectează cheltuielile de circulaţie şi de administrare generală a societăţilor comerciale specializate în comerţul interior, legate de circulaţia ambalajelor de natura imobilizărilor sunt :

a. Determinarea şi înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea ambalajelor de natura mijloacelor fixe care în contabilitatea financiară se înregistrează prin formula contabilă :

		x			
6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2818**	„Amortizarea uneltelor, inventarului gospodăresc şi a altor mijloace fixe"	x
		x			

b. Determinarea și înregistrarea cheltuielilor cu partea neamortizată a ambalajelor de natura imobilizărilor scoase din activ ca urmare a uzurii lor fizice sau a lipsurilor la inventariere, care în contabilitatea financiară se înregistrează prin formula contabilă :

	%	=	2128	„Unelte, inventar gospodăresc și alte mijloace fixe"	x
2818	„Amortizarea uneltelor, inventarului gospodăresc și a altor mijloace fixe"				x
6728	„Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital"				x

În contabilitatea de gestiune aceste elemente de cheltuieli sunt de regulă, cheltuieli generale de administrație, întrucât elementele de natura imobilizărilor deservesc procesul de ansamblu al circulației și depozitării mărfurilor și se înregistrează prin formula contabilă :

924	„Cheltuieli generale de administrație"	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile"	x

Nu este exclusă nici contabilizarea acestor cheltuieli în contul **923 „Cheltuieli comerciale indirecte"** dacă ambalajele de natura imobilizărilor sunt folosite exclusiv numai în anumite **„unități operative"**.

În concluzie, ambalajele de natura imobilizărilor pot fi folosite în unitate pentru păstrarea și mișcarea stocurilor, dar și în afara acesteia prin livrări către terți, restituindu-se în toate cazurile proprietarului.

3.7.4. Contabilitatea ambalajelor de natura obiectelor de inventar

Sunt caracterizate prin doi parametri, care le diferențiază de celelalte feluri de ambalaje și anume :

1. au valoare individuală mai mică de 200.000 lei;
2. au o durată de utilizare mai mică de un an.

Ele sunt utilizate, în principal, pentru transportul intern al mărfurilor. Aceste ambalaje sunt supuse uzurii, folosindu-se pentru determinarea mărimii acesteia diferite metode, cum ar fi : a) metoda includerii integrale a valorii acestora în cheltuieli la darea în funcțiune, b) metoda includerii în mod eșalonat, deci prin rate lunare, dar nu mai mult de trei ani.

În contabilitatea financiară : înregistrarea uzurii acestor categorii de ambalaje, se face prin formula contabilă :

		x			
602	„Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	322	„Uzura obiectelor de inventar"	x
		x			

În contabilitatea de gestiune, uzura ambalajelor de natura obiectelor de inventar poate fi o cheltuială de administraţie sau o cheltuială de circulaţie indirectă, după caz, înregistrându-se după formula următoare :

		x			
924	„Cheltuieli generale de administraţie"	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile"	x
	sau				
923	„Cheltuieli comerciale indirecte"				
(923.x	„Unitatea operativă -x")				
		x			

Faţă de cele prezentate în legătură cu ambalajele de natura obiectelor de inventar se impun şi următoarele precizări :

1. Ambalajele de natura obiectelor de inventar date în folosinţă nu se operează în contul 321 „Obiecte de inventar" şi deci se impune controlul asupra existenţei lor la locurile de folosire. Pentru aceasta trebuie deschise fişe de urmărire a lor pe beneficiari şi pe locurile de folosinţă, sub forma evidenţei operative.
2. Se impune o delimitare a lor pe centre de analiză, pe motiv că nu sunt cheltuieli nemijlocit afectabile, dar mărimea lor trebuie cunoscută pentru calculul costului;
3. Dacă se livrează mărfuri ambalate în ambalaje de natura obiectelor de inventar, acestea nu se facturează, se înscriu în factură distinct, nu se decontează cu clienţii, restituindu-se integral.
4. Urmărirea restituirii se face cu ajutorul evidenţei operative, în care se consemnează clientul, felul ambalajului, termenele de restituire.

3.7.5. Contabilitatea ambalajelor de transport

Aceste ambalaje se folosesc pentru circulaţia mărfurilor între furnizori şi beneficiari. După modul de circulaţie se împart în două categorii :

a. Ambalaje de transport care circulă după principiul vânzării - cumpărării, reprezentând ponderea în totalul acestor categorii de ambalaje.

BUCIAS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b. Ambalaje de transport care circulă pe principiul restituirii.

Ambalajele de transport care circulă după principiul vânzării - cumpărării se facturează separat de mărfuri și se recuperează de la clienți la prețurile de evaluare a lor. Ele se folosesc la mai multe circuite a mărfurilor, până la scoaterea lor din folosință, reflectându-se în contul **381 „Ambalaje"**, eventual **388 „Diferențe de preț la ambalaje"**, iar cheltuielile cu folosirea lor se oglindesc în contul 608 „Cheltuieli privind ambalajele", veniturile obținute din valorificarea acestora se înregistrează în contul 708 „Venituri din activități diverse".

Contul **381 „Ambalaje"**, cont sintetic de gradul I, operațional, care **se debitează** cu intrările de ambalaje, exprimate valoric, indiferent de proveniență. Se mai debitează cu ambalajele nerestituite furnizorilor în corespondență cu contul **409 „Furnizori - debitori"**. Contul **381 „Ambalaje" se creditează** cu valoarea ambalajelor vândute, în corespondență cu contul 608, în cazul în care se folosesc mai multe circuite. Contul **608 „Cheltuieli cu ambalajele"** se debitează cu costul de aprovizionare a ambalajelor vândute ca stocuri, în corespondență cu contul **381 „Ambalaje"**. e mai debitează cu lipsurile constatate la inventar, neimputabile și imputabile.

În cazul în care ambalajele se vând ca atare, prin urmare nu se folosesc la circulația mărfurilor, acestea se înregistrează în debitul contului **371 „Mărfuri"** prin creditul contului **381 „Ambalaje"**. De asemenea, se mai creditează cu valoarea ambalajelor trimise terților pentru recondiționare, în corespondență cu contul **358 „Ambalaje aflate la terți"**, dacă recondiționarea se face la alte societăți. Se mai creditează și cu valoarea ambalajelor ieșite ca urmare a calamităților.

În debitul contului **381 „Ambalaje"** se mai înregistrează valoarea ambalajelor nerestituite furnizorilor, în cazul ambalajelor care circulă după principiul restituirii, în corespondență cu contul **409 „Furnizori-debitori"**. Lipsurile majorează cheltuielile, iar plusurile le micșorează, înregistrându-se în creditul contului **608 „Cheltuieli cu ambalajele"**.

Contul **708 „Venituri din activități diverse"** înregistrează în credit veniturile rezultate din valorificarea ambalajelor, respectiv ambalaje facturate clienților, în corespondență cu contul **411 „Clienți"**, când acestea circulă prin vânzare-cumpărare. Tot în credit se înregistrează și valoarea ambalajelor nerestituite clienților în corespondență cu contul **419 „Clienți-creditori"**.

În contextul celor prezentate, circulația ambalajelor de transport prin vânzare-cumpărare poate genera atât cheltuieli, cât și venituri care se înregistrează prin formule contabile diverse în funcție de situațiile practice concrete supuse contabilizării.

Formule contabile „**generice**" din **contabilitatea financiară** sunt :

2) Descărcarea gestiunii de ambalaje :

608	„Cheltuieli privind ambalajele"	=	**381**	„Ambalaje"	x

1) Vânzarea ambalajelor :

411	„Clienți"	=		%	x
			708	„Venituri din activități diverse"	x
			4427	„TVA colectată".	x

În contabilitatea de gestiune, considerând că circulația acestor ambalaje este identificabilă pe unități operative, înregistrarea veniturilor și cheltuielilor s-ar face prin următoarele formule contabile **„generice"** :

1) Înregistrarea veniturilor din vânzarea ambalajelor :

923	„Cheltuieli comerciale indirecte"	=	**901**	„Decontări interne privind cheltuielile"
963.x	„Unitatea operativă - x"			

2) Înregistrarea cheltuielilor cu ambalajele vândute :

931	„Venituri comerciale"	=	**902**	„Decontări interne privind activitatea comercială"	x
971.x	„Unitatea operativă - x"		**902.x**	„Unitatea operativă - x"	

Unele categorii de ambalaje de transport circulă după principiul restituirii, cum ar fi : ambalajele pentru lapte și produsele lactate, ambalaje pentru băuturi nealcoolice (cum ar fi cele de PEPSI - COLA) și ambalaje pentru care proprietarul ambalajelor este furnizorul de mărfuri.

Beneficiarul, clientul, este obligat să restituie aceste ambalaje. Pentru accelerarea circulației este prevăzută clauza schimbului. În această situație se face și economie, în sensul că utilizând același mijloc de transport circulă atât marfa cât și ambalajul.

SOCIAL / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Ambalajele care circulă prin restituire sunt cuprinse de furnizor în mod distinct în factură, dar nu se decontează. Din punct de vedere al modului de reflectare, în contabilitate, apar două situații :

1. La clienți se folosesc conturile speciale grupa 80 **„Conturi în afara bilanțului"** și anume contul 8038 **„Alte valori în afara bilanțului"** care se debitează cu ambalajele primite și se creditează cu ambalajele restituite. Contabilitatea analitică a contului 8038 **„Alte valori în afara bilanțului"** se ține pe furnizori și pe feluri de ambalaje.

2. A doua soluție folosește sistemul de restituire prin consignare și reflectare prin contul 409 **„Furnizori-debitori"**. Contul 409 **„Furnizori-debitori"** se debitează cu ambalaje care circulă prin restituire în corespondență cu contul 401 **„Furnizori"**. Se creditează cu ambalaje restituite, în corespondență cu contul 608 **„Cheltuieli cu ambalajele"** și cu ambalajele care au fost reținute în stoc, deci ambalaje nerestituite. Clientul este obligat să deconteze furnizorului valoarea ambalajelor degradate și nerestituite.

La furnizori, ambalajele care circulă prin restituire în sistem de consignare se înregistrează în contul 419 **„Clienți - creditori"**. Contul se creditează la livrarea mărfurilor împreună cu ambalajul în corespondență cu contul 411 **„Clienți"**.

Contul 419 **„Clienți - creditori"** se debitează cu ambalaje restituite de către clienți, în corespondență cu contul 411 **„Clienți"**. Se mai debitează cu valoarea ambalajelor degradate și reținute în stoc de către clienți, în corespondență cu contul 708 **„Venituri din activități diverse"**.

În măsura în care generează cheltuieli și venituri, ele se înregistrează atât în contabilitatea financiară cât și în cea de gestiune similar cheltuielilor și veniturilor generate de circulația ambalajelor de transport în regim de vânzare-cumpărare.

3.7.6. Contabilitatea ambalajelor incluse în prețurile mărfurilor

Aceste ambalaje, după golire de mărfuri, se valorifică fie prin restituire furnizorului de la care s-au primit cu mărfuri, fie se valorifică către alți clienți sub formă de produse reziduale.

Așa ar fi, de exemplu, lăzi pentru marmeladă, ambalaje pentru unt, untură, etc.. Ele sunt etichetate cu inscripția ambalaj inclus în preț; așa sunt și ambalajele

de sticlă cu mărfuri de import, a căror preț este inclus în prețul mărfii. Ele se înscriu în facturi separat dar nu se decontează separat cu furnizorul.

Principalele înregistrări contabile generate de recuperarea și valorificarea către terți a acestor categorii de ambalaje sunt :

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Înregistrarea ambalajelor incluse în prețurile mărfurilor, recuperate, ca produse reziduale :

346	„Produse reziduale"	=	711	„Venituri din producția stocată"	x

1.2. Vânzarea (livrarea) către terți a ambalajelor recuperate :

411	„Clienți"	=		%	x
			703	„Venituri din vânzarea produselor reziduale"	x
			4427	„TVA colectată"*	x

1.3. Descărcarea gestiunii de produse reziduale :

711	„Venituri din producția stocată"	=	346	„Produse reziduale"	x

2. În contabilitatea de gestiune, presupunând că ambalajele recuperate pot fi identificate pe o „unitate operativă - x", se vor înregistra veniturile obținute din ambalaje recuperate, prin formula contabilă :

931	„Venituri comerciale"	=	902	„Decontări interne privind activitatea comercială"	x
931.x	„Unitatea operativă - x/Ambalaje recuperate"		902.x	„Unitatea operativă - x/Ambalaje recuperate"	

*) În principiu, pentru produsele reziduale nu se calculează TVA.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.7.7. Contabilitatea materialelor de ambalat

Acestea intervin și se folosesc în procesul de desfacere a mărfurilor către consumatorul final cum ar fi de exemplu, hârtia pentru ambalat, pungile etc.

Materialele de ambalat se grupează după destinația lor :

1. materiale de ambalat folosite la vânzarea cu bucata sau în greutate netă, când costul lor se suportă de magazinul care face vânzarea;
2. materiale de ambalat folosite la desfacerea mărfurilor bruto - neto, când se cântărește marfa împreună cu ambalajul și cumpărătorul le plătește odată cu prețul mărfii.

Prețul hârtiei pentru ambalat este în principiu sub prețul mediu al mărfurilor ce se ambalează. Pentru ca diferența dintre prețul hârtiei și prețul mediu al mărfurilor să nu fie însușită de personalul unității vânzătoare, se încarcă gestiunea și pentru ambalaj la prețul mediu al mărfii și se consideră venit din valorificarea ambalajelor. Ca atare pe măsura trecerilor din depozit în magazin se înregistrează în contul de marfă, la prețul mediu al mărfii, sau la prețul mediu al materialelor de ambalat.

Prețul mediu al mărfii se stabilește anticipat pe baza datelor din evidențele analitice.

Contabilitatea stocurilor de materiale de ambalat se ține cu ajutorul contului **3013 „Materiale pentru ambalat"**. Contul **3013** „Materiale pentru ambalat" se debitează cu valoarea materialelor de ambalat la preț de achiziție și se creditează cu ocazia ieșirii acestor valori din evidență.

Cu ocazia inventarierii se stabilește consumul de material de ambalat între două inventare. Ca atare, se recalculează prețul mediu al mărfurilor în cazul în care s-a folosit prețul mediu antecalculat, precum și în cazul când s-a folosit prețul mediu de achiziție. Diferența de preț se înregistrează ca venit din operații cu ambalaje.

Ilustrăm cele prezentate mai sus, pe baza următorului **exemplu** ipotetic :

Se aprovizionează conform unei facturi 100 kg hârtie de ambalat la un preț de cumpărare fără TVA de 1.000 lei/kg și TVA 18% care se recepționează la depozitul de repartizare. Ulterior, se transferă la un magazin de desfacere cu amănuntul, în care vânzarea se face bruto-neto la un preț mediu de vânzare a mărfurilor de 5.000 lei/kg. La inventar se constată că s-a utilizat întreaga cantitate de materiale de ambalat din care :

- *20 kg s-au folosit pentru vânzări cu bucata;*
- *80kg s-au folosit pentru vânzări bruto-neto la un preţ mediu de vânzare a mărfurilor de 5500 lei/kg.*

Rezolvarea acestui exemplu ipotetic presupune următoarele filiere de înregistrări contabile :

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Recepţia materialelor de ambalat în depozitele de repartizare, la preţul de cumpărare :

	%	= 401	„Furnizori"	118.000
3013	„Materiale pentru ambalat"			100.000
4426	„TVA deductibilă"			18.000

1.2. Transferarea materialelor de ambalat la magazinul de desfacere cu amănuntul, la preţul mediu antecalculat de vânzare a mărfurilor :

371	„Mărfuri"	=	%	500.000
		3013	„Materiale pentru ambalat"	100.000
		378	„Diferenţe de preţ la mărfuri"	400.000

1.3. Stornarea de la mărfuri şi înregistrarea cheltuielilor cu materiale de ambalat folosite pentru vânzări cu bucata (20 kg x 5.000 lei/kg - 20 kg x 1.000 lei/kg = 80.000) :

	%	= 371	„Mărfuri"	100.000
3013	„Materiale pentru ambalat"			20.000
378	„Diferenţe de preţ la mărfuri"			80.000
6013	„Cheltuieli privind materialele pentru ambalat"	= 3013	„Materiale pentru ambalat"	20.000

1.4. Înregistrarea în gestiunea magazinului de desfacere cu amănuntul a diferenţei aferente materialelor de ambalat dintre preţul mediu ante-

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

calculat și cel efectiv de vânzare a mărfurilor (80 kg x 5500 lei/kg - 80 kg x 5.000 lei/kg = 40.000) :

371	„Mărfuri"	=	378	„Diferențe de preț la mărfuri"	40.000

1.5. Înregistrarea cheltuielilor magazinului de desfacere cu amănuntul a materialelor de ambalat vândute bruto-neto :

	%	=	371	„Mărfuri"	440.000
607	„Cheltuieli privind mărfurile"				80.000
378	„Diferențe de preț la mărfuri"				360.000

Veniturile din vânzările bruto-neto s-au înregistrat, atât în contabilitatea financiară cât și în contabilitatea de gestiune, cu ocazia desfacerii mărfurilor. Prin urmare, în contabilitatea de gestiune trebuie să se mai înregistreze doar cheltuielile cu materialele de ambalat folosite la vânzările cu ridicata și cele folosite la vânzările bruto-neto (20.000 + 80.000 = 100.000) :

923	„Cheltuieli indirecte ale unităților cu amănuntul"	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile"	100.000
923.xy	„Magazinul - x/Raionul - y"				

În cazul în care consumul de materiale de ambalat nu se urmărește pe „unități operative", acesta va face obiectul contabilizării în contul **924 „Cheltuieli generale de administrație".**

3.8. Contabilitatea cheltuielilor comerciale

Într-o accepțiune largă, înțelegem prin cheltuieli comerciale totalitatea cheltuielilor efectuate de o unitate patrimonială specializată în comerț, indiferent de natura acesteia : 1) cu ridicata; 2) cu amănuntul; 3) de alimentație publică; 4) comerț exterior etc.

Clasificarea cheltuielilor comerciale se poate face, în funcție de interesele analiștilor, după o multitudine de criterii. Pentru realizarea dualismului contabil, în acest domeniu de activitate, interesează, doar două criterii esențiale și anume

BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITY LIBRARY IAȘI

a. natura economică a cheltuielilor comerciale;

b. destinația sau activitatea care a generat cheltuielile comerciale.

Clasificarea după natura economică a cheltuielilor comerciale reprezintă fundamentul organizării și conducerii contabilității financiare în societățile comerciale specializate în comerț și nu numai. După ponderea lor în totalul cheltuielilor comerciale, acestea pot fi structurate în :

a. cheltuieli cu achiziționarea (aprovizionarea) mărfurilor vândute;

b. cheltuieli cu remunerarea muncii;

c. alte cheltuieli de circulație indirecte și de administrație generală.

Indiferent de natura lor economică, se impune clasificarea după destinație a cheltuielilor comerciale în vederea contabilizării lor în contabilitatea de gestiune, în raport de care se identifică :

a. cheltuieli comerciale directe, care urmează a fi contabilizate în conturile operaționale 925 xy „Cheltuieli de desfacere : Unitatea operativă - x/Grupa de mărfuri - y";

b. cheltuieli comerciale indirecte, care urmează a fi contabilizate în conturile operaționale 923 x „Cheltuieli comerciale indirecte : Unitatea operativă - x";

c. cheltuieli dublu indirecte sau de administrare generală, care urmează a fi contabilizate în contul 924 „Cheltuieli generale de administrație".

3.8.1. Contabilitatea cheltuielilor aferente mărfurilor vândute

Componenta principală a cheltuielilor legate cauzal de mărfurile vândute este cheltuiala cu costul de achiziție, de regulă, prețul de cumpărare aferent mărfurilor vândute. La acestea se adaugă cheltuielile cu ambalajele de natura imobilizărilor, obiectelor de inventar, ambalajelor de transport și a materialelor de ambalat. Contabilitatea acestor cheltuieli, atât în contabilitatea financiară, cât și în contabilitatea de gestiune a fost tratată pe parcursul paragrafelor și subparagrafelor anterioare.

3.8.2. Contabilitatea cheltuielilor cu remunerația muncii

3.8.2.1. Aspecte generale

Forța de muncă este reprezentată de totalitatea aptitudinilor fizice și intelectuale și de experiența omului puse în funcțiune în procesul muncii. Ea constituie factorul de producție motor în derularea activității de exploatare și comercializare a unei unități patrimoniale.

Pentru munca prestată în condițiile prevăzute în contractul colectiv și individual de muncă fiecare persoană are dreptul la un salariu în bani, care constituie cheltuiala pentru unitatea patrimonială. Cheltuiala cu manopera deține o pondere importantă în totalul cheltuielilor comerciale.

Contabilitatea de gestiune trebuie să cuantifice și să înregistreze toate cheltuielile salariale generate de activitatea personalului, care fac parte din exploatarea normală, cheltuieli care în contabilitatea financiară fac obiectul grupei 64 **„Cheltuieli cu personalul".**

Principala problemă pe care o ridică cuantificarea cheltuielilor salariale este cea legată de optimizarea raportului dintre timpul de prezență și timpul de lucru efectiv, care deseori cuprinde distorsiuni importante. Aceasta, deoarece există o ierarhizare generală a următoarelor categorii de timpi de lucru utilizați de personalul salariat, într-o unitate patrimonială, și anume :

1. **Timpul de lucru plătit**, reprezentat de timpul real în care personalul salariat se află la dispoziția unității patrimoniale. Acest timp poate cuprinde și anumite absențe renumerate, cum ar fi : perioadele de învoire de scurtă durată, perioadele de deplasare în interes de serviciu, perioadele de concediu etc.

2. **Timpul de prezență**, care reprezintă diferența dintre timpul de lucru plătit și absențele renumerate (absențe motivate).

3. **Timpul de activitate**, care reprezintă diferențele dintre timpul de prezență și timpii morți, care pot fi : normali, cum ar fi pauzele de masă și anormali, cum ar fi : pană de mașină.

4. **Timpul productiv**, care reprezintă diferența dintre timpul de activitate și timpii de lucru neproductivi consumați pentru deschiderea și închiderea „unităților operative" etc.

Schematic raporturile dintre aceste categorii de timp de lucru pot fi reprezentate în figura 3.19.

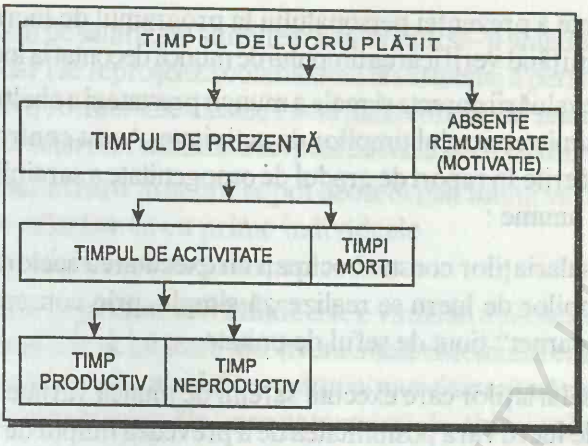


Fig. 3.19
Raportul dintre principalele categorii de timpi de lucru

Controlul general al timpului de lucru se realizează prin utilizarea unor „rate de randament" calculate ca raport între diferite categorii de timpi de lucru. Cea mai utilizată rată de randament este **„rata deschiderii sociale a întreprinderii"**, calculată ca raport între timpul productiv și timpul de activitate care trebuie să tindă spre unitate, ideal fiind ca această rată să fie chiar egală cu unitatea.

3.8.2.2. Modalități de determinare a cheltuielilor cu forța de muncă și plata drepturilor salariale

Contabilitatea cheltuielilor cu forța de muncă presupune parcurgerea următoarelor etape de lucru :

a. determinarea și controlul timpilor de lucru;

b. evaluarea muncii, determinarea și plata drepturilor salariale;

c. încorporarea cheltuielilor cu forța de muncă în costuri.

Controlul prezenței fiecărui salariat la lucru poate fi efectuat prin mai multe metode cum ar fi : carnetul de pontaj, condica de prezență, fișa de prezență etc. Nu este exclusă nici metoda de constatare ,a prezenței personalului salariat la lucru prin apel nominal sau prin jetoane de prezență. În acest fel se asigură consta-

tarea cu exactitate a prezenței personalului la programul de lucru, se depistează întârzierile permițând verificarea timpului de muncă decontat la locurile de muncă.

Premiza evaluării corecte și reale a muncii prestate și a cheltuielilor cu forța de muncă constituie controlul timpilor de activitate. Acest control se efectuează în modalități diferite în raport de gradul de omogenitate a sarcinilor ce revin fiecărui salariat și anume :

1. În cazul salariaților constant ocupați cu executarea acelorași sarcini, controlul timpilor de lucru se realizează simplu, prin consemnarea acestora într-un „carnet" ținut de șeful de unitate.
2. În cazul salariaților care execută sarcini de muncă variate în cursul aceleiași zile de lucru fără posibilitatea de a prevedea timpul de muncă exact ce urmează a fi consumat pentru fiecare sarcină de muncă determinată, controlul timpilor de lucru se poate realiza printr-un raport zilnic de activitate, vizat de șeful de serviciu, sau șeful de unitate.

În definitiv „carnetul șefului de unitate" și „raport zilnic de activitate" servesc și la controlul încrucișat al prezenței efective a fiecărui muncitor la lucru, în sensul că totalul timpilor de lucru din aceste documente operative privind munca prestată trebuie să fie egal cu totalul timpilor de prezență din carnetul de pontaj, condica de prezență sau foaia colectivă de prezență, în calitatea lor de documente operative privind prezența personalului salariat la lucru.

Timpii de lucru astfel consemnați și cunoscuți, stau la baza evaluării muncii prestate și a cheltuielilor de personal, care în continuare depind de sistemele de salarizare utilizate, dintre dintre care cele mai uzitate sunt :

1. Salarizarea în regie.
2. Salarizarea în acord.
3. Salarizarea mixtă.

1. **Salarizarea în regie** se bazează pe evaluarea muncii prestate și a cheltuielilor de personal în funcție de timpul de lucru plătit indiferent de randamentul muncii salariatului. Acest sistem de salarizare este simplu din punct de vedere al calculelor matematice, dar nu stimulează salariatul să-și amelioreze randamentul muncii sale.
2. **Salarizarea în acord**, care poate fi, de regulă, direct sau colectiv și se bazează pe evaluarea muncii prestate și a cheltuielilor de personal în funcție de volumul vânzărilor fără a ține seama de durata timpilor de lucru pentru obținerea acestora.

BCU Cluj / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Acest sistem de salarizare stimulează salariatul să-și amelioreze randamentul muncii sale, dar i se reproșează conducerea la surmenaj a personalului salariat, motiv pentru care, formei sale clasice i s-au adus corectivul salariului minim garantat, sub forma salariilor minime interprofesionale sau a salariilor minime legale.

În cadrul salarizării în acord se pot deosebi mai multe variante, cum ar fi:

- salarizarea cu prime individuale
- salarizarea cu prime colective.

Salarizarea cu prime individuale este o variantă a sistemului de salarizare în acord, care încearcă să înlăture inconvenientele sistemului clasic de salarizare în acord, prin includerea în salariul cuvenit unui muncitor a două elemente și anume:

- **un element fix** care garantează de obicei salariul minim pe economie;
- **Un element variabil** care se determină în funcție de randamentul muncii prestate, reprezentând prima individuală.

Salarizarea cu prime colective este o formă de salarizare în acord care urmărește cointeresarea globală a unei părți sau a ansamblului salariaților în creșterea randamentului general al întreprinderii.

Această variantă constă în acordarea unei prime la salariul fix, stabilită în funcție de randamentul grupei sau economiile realizate de aceștia asupra cheltuielilor controlabile.

În funcție de condițiile concrete de aplicare și scopul urmărit salarizarea cu prime colective se poate realiza în mai multe variante, cum ar fi :

- salarizarea proporțională;
- salarizarea cu participare la beneficii (profit);
- salarizarea cu prime de productivitate (prime pentru idei, prime pentru economie de timp, de materii prime și materiale consumabile, economii de furnituri exterioare etc.).

Toate aceste modalități de salarizare cu prime colective au tendința de proliferare deoarece se încearcă asocierea cât mai strânsă a personalului la gestiunea generală a unităților patrimoniale.

3. **Salarizare mixtă** (regie + acord) se aplică în special, în cazul executării intermitente atât de activități de aprovizionarea cu mărfuri cât și de servire a clientelei, caz în care activitățile de aprovizionare sunt plătite în regie, iar cele de deservire propriu-zisă a clientului în acord.

În România, în etapa tranziției la economia de piață, se poate constata aplicarea formei de salarizare în regie, în acord, în diverse variante, precum și forma de salarizare pe bază de tarife sau cote procentuale. Toate aceste forme sunt stipulate prin reglementări legale, detașându-se în mod special Legea

salarizării nr. 14/08.02.1991. Conform acestor acte normative salariul cuprinde : salariul de bază, adaosurile și sporurile la acestea.

Salariul de bază se stabilește, pentru fiecare salariat, în raport cu calificarea, importanța, complexitatea lucrărilor ce revin postului în care este încadrat, cu pregătirea și competența profesională. Adaosurile și sporurile la salariul de bază se acordă în raport cu rezultatele obținute, condițiile concrete în care se desfășoară activitatea și, după caz, vechimea în muncă.

Adaosurile și sporurile la salariul de bază se iau în calcul la stabilirea drepturilor care se determină în raport de salariu, în măsura în care se prevede de lege.

Salariul de bază, adaosurile și sporurile sunt confidențiale. Sistemul de salarizare pe baza căruia se fixează salariile individuale se stabilește în raport cu forma de salarizare a unității, modul de finanțare și caracterul activității.

Salariile se stabilesc prin negocieri colective sau individuale între persoanele juridice sau fizice care angajează și salariați sau reprezentanți ai acestora, în funcție de posibilitățile financiare ale persoanei care angajează.

Salariile de bază determinate prin negociere, nu pot fi mai mici decât salariul de bază minim pe țară stabilit de guvern pentru programul normal de muncă.

În prezent, se formulează propuneri pentru proiectul noii legi a salarizării, preconizându-se cinci grupe de muncă, respectiv : 1) munci ușoare; 2) munci obișnuite; 3) munci grele; 4) munci foarte grele; 5) munci excepționale, cu o grilă unică de salarizare pentru muncitori, grupați pe zece categorii de încadrare.

Cheltuielile de personal cuprind, pe lângă contravaloarea muncii prestate, respectiv salariile brute calculate potrivit sistemului de salarizare practicat de unitatea patrimonială, și cheltuielile patronale, legiferate distinct de la o țară la alta.

Cheltuielile patronale vizează cu predilecție contribuțiile sociale obligatorii calculate în funcție de nivelul salariilor brute, dintre care, legislația română reglementează următoarele :

1. contribuția unității patrimoniale pentru asigurările sociale calculate într-o cotă procentuală, diferențiată între 25% și 35% asupra salariilor brute realizate;

2. contribuția la fondul pentru protecția socială a șomerilor și reintegrarea lor profesională, calculată într-o cotă procentuală de 5% asupra salariilor brute realizate;

3. indemnizațiile pentru concediile de odihnă plătite, calculate în raport cu legislația muncii în vigoare de regulă în funcție de numărul zilelor de concediu înmulțit cu media zilnică a salariului de bază, eventual majorat cu o primă de vacanță stabilită prin contractele colective de muncă.

În funcție de specificul legislației muncii din fiecare țară, la cheltuielile sociale obligatorii prevăzute de legislația românească, se mai pot adăuga :

1. cotizații pentru alocații familiale;
2. cotizații pentru accidente de muncă;
3. impozite pe salarii plătite de întreprindere;
4. taxe de școlarizare și formare profesională continuă;
5. investiții directe în construcții de locuințe sau contribuții la fondurile unor colectivități care asigură construirea de locuințe;
6. cheltuieli sociale facultative cum ar fi cele cu cantine, construcția și întreținerea locuințelor de serviciu, cheltuieli de transport cu mașinile de serviciu etc.

Determinarea drepturilor salariale brute se face de către compartimentul contabilității gestiunii forței de muncă (în unitățile patrimoniale românești) denumite adesea compartimentul (serviciul, biroul) de salarizare care pornind de la evidențele operative ale prezenței la lucru - carnetul de pontaj, condica de prezență, foaia colectivă de prezență, confruntate cu evidențele operative ale muncii prestate - carnetul șefului de unitate, raportul zilnic de activitate, trebuie să asigure pentru fiecare salariat în parte calculul salariului individual : brut și net.

Salariile individuale brute odată determinate după unul sau altul din procedeele adoptate de întreprindere se consemnează în „Fișa de evidență a retribuției".

Calcularea salariului individual net pentru fiecare salariat în parte, precum și a restului de plată se realizează de către compartimentul de salarizare prin întocmirea „Statelor de retribuții".

La întocmirea statelor de retribuții sau de salarii se pornește de la „Fișa de evidență a retribuției" din care se preia salariul individual brut și reținerile de salarii care în condițiile legislației românești actuale pot consta din :

1. **impozitul pe salarii**[11] calculat pe tranșe de salarii individuale brute realizate;
2. **contribuția**[12] **salariaților de 3%** pentru pensia suplimentară, care se calculează și se reține din salariile de bază la care se adaugă toate drepturile salariale care, potrivit dispozițiilor legale, fac parte din salariul de bază (indemnizațiile de conducere, salariul de merit) sporuri prevăzute

11) Reglementat prin Legea nr. 32/1991 și Instrucțiunile M.F. nr. 115665/1991.

12) Reglementat prin Legea nr. 49/1992 pentru modificarea și completarea unor reglementări din legislația pentru asigurări sociale.

de lege, precum și alte sporuri cu caracter permanent prevăzute în contractul colectiv sau individual de muncă, sume care se iau în calcul la stabilirea pensiei;

3. **contribuția**[13] **în cotă de 1%** din salariul tarifar de încadrare (bază) la fondul pentru protecția socială a șomerilor și reîncadrarea lor profesională;

4. **alte rețineri** angajate sau impuse salariaților pe căi jurisdicționale sau administrative cum ar fi : amenzi, popriri, rate pentru împrumuturi speciale contractate, avansuri chenzinale etc.

Salariații unității patrimoniale pot primi și alte drepturi specificate separat în statele de plată cum ar fi: alocații de stat pentru copii, indemnizații de conducere.

Pe baza elementelor enumerate, incluse în statele de plată, se calculează restul de plată cuvenit fiecărui salariat (**Rpi**) prin deducerea din salariul individual brut (**Sbi**) a tuturor reținerilor (**Ri**) și adăugarea altor drepturi (**Adi**) după relația:

$$\textbf{(10)} \quad \mathbf{Rpi = Sbi - Ri + Adi}$$

Statele de plată, împreună cu centralizatorul acestora sunt transmise compartimentului contabilității financiare pentru înregistrarea și ordonanțarea plății drepturilor salariale și reținerilor din salarii, precum și pentru determinarea și înregistrarea cheltuielilor patronale. Totodată, compartimentul contabilității financiare va ordonanța și înregistra virarea pe destinații a reținerilor din salarii și a contribuțiilor patronale.

Determinarea și plata drepturilor salariale se poate face la diferite intervale de timp, dintre care cele mai uzuale sunt :

1. Determinarea și plata drepturilor salariale săptămânal, de regulă, abandonată, deoarece prezintă inconveniente și anume :
   - obligă compartimentul gestiunii forței de muncă să calculeze săptămânal totalul salariilor și a cheltuielilor patronale generând un surplus de muncă față de celelalte modalități de plată;
   - suprapunerea unei săptămâni peste două luni consecutive ceea ce complică determinarea și delimitarea cheltuielilor de personal pe fiecare lună în parte și încorporarea lor în costurile complete ale fiecărei perioade de gestiune, atunci când aceasta nu este egală cu luna calendaristică.

13) Reglementat prin Legea nr. 1/1991

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. Determinarea și plata drepturilor salariale pe decadă, chenzină sau lună calendaristică care prezintă avantajul că nu necesită reajustări lunare, deoarece nu există încălecări între luni calendaristice consecutive. Dintre acestea cea mai folosită este determinarea și plata drepturilor salariale pe chenzină cu un acont la finele primei săptămâni, pentru a da satisfacție muncitorilor.

Determinarea și plata drepturilor salariale pe lună calendaristică se practică de regulă în cazul salarizării în regie, combinat cu un acont chenzinal.

În țara noastră acest sistem de plată este cvasigeneralizat. Contabilitatea analitică a drepturilor salariale nu este necesar a se organiza după o anumită tehnică, pe motiv că aceasta se asigură prin întocmirea statelor de plată.

3.8.2.3. Contabilitatea cheltuielilor cu manopera

Paralel cu calculele de determinare a drepturilor brute ale fiecărui salariat, compartimentul contabilității gestiunii forței de muncă trebuie să centralizeze salariile brute cuvenite salariaților după criteriile încorporării lor în costuri și anume:

a. **Salariile individuale brute directe** respectiv cele care în momentul determinării lor pot fi afectate unităților operative și/sau grupelor de mărfuri pentru care s-au deschis conturi operaționale de gradul II în cadrul contului **925 „Cheltuieli de desfacere"**.

b. **Salariile individuale brute indirecte** respectiv cele care în momentul efectuării lor pot fi afectate numai centrelor de responsabilitate și care trebuie regrupate și centralizate pe unitățile operative pentru care s-au deschis conturi operaționale distincte de gradul II în cadrul contului **923 „Cheltuieli comerciale indirecte."**

c. **Salarii individuale brute, dublu indirecte**, atât față de grupele de mărfuri cât și față de unitățile operative care urmează a fi contabilizate în contul **924 „Cheltuieli generale de administrație"**.

Aceste afectări și centralizări trebuie să se bazeze pe datele din documentele primare de evidență operativă a muncii prestate confruntate cu cele din documentele primare de evidență a prezenței la lucru și se pot realiza cu ajutorul unor fișe de afectare a manoperei la conturile operaționale deschise pe grupe de mărfuri și unități operative.

În raport de natura economică și destinație, procedurile de contabilizare a cheltuielilor cu forța de muncă se prezintă astfel :

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Înregistrarea cheltuielilor salariale brute după natura lor economică :

641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421	„Personal-remunerații datorate“	x

1.2. Înregistrarea principalelor rețineri din salariile individuale brute :

421	„Personal-remunerații datorate“	=	%		x
			425	„Avansuri acordate personalului“	x
			427	„Reținere din remunerații datorate terților“	x
			4312	„Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“	x
			4372	„Contribuția personalului la fondul de șomaj“	
			444	„Impozitul pe salarii“	x

1.3. Ridicarea de la bancă și achitarea în numerar a restului de plată (chenzina a II-a) :

1) ridicarea numerarului de la bancă :

5311	„Casa în lei“	=	5121	„Disponibil la bancă în lei“	x

2) plata salariilor în numerar :

421	„Personal-remunerații datorate“	=	5311	„Casa în lei“	x

Conform noului sistem contabil al agenților economici, elaborat de MF, în operațiile de ridicare și depunere de numerar din și în conturile deschise la bănci intervine și contul **581 „Viramente interne“**.

2. În contabilitatea de gestiune se vor înregistra cheltuielile cu salariile brute, în baza fișelor de afectare a manoperei la conturile operaționale, de cheltuieli directe, indirecte, după caz, prin următoarea formulă contabilă :

BCU / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile“	x
925	„Cheltuieli de desfacere“				x
925.xy	„Unitatea operativă -x/Marfa-y“				
923	„Cheltuieli comerciale indirecte“				x
923.x	„Unitatea operativă-x“				
924	„Cheltuieli generale de administrație“				x

3.8.2.4. Contabilitatea cheltuielilor patronale

Cheltuielile patronale se compun din :

a. contribuția unității la asigurările sociale;

b. contribuția unității la fondul de șomaj;

c. contribuția unității la constituirea fondurilor speciale :fond special pentru sănătate, fondul pentru riscuri și accidente, fondul special pentru cercetare-dezvoltare, fondul special pentru asigurările sociale ale agricultorilor[14].

În principiu, procedurile de înregistrări contabile ale acestor cheltuieli sunt:

1. În contabilitatea financiară:

1. Contribuția unității la asigurările sociale :

6451	„Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“	=	4311	„Contribuția unității la asigurările sociale“	x

2. Contribuția unității la fondul de șomaj :

6452	„Cheltuieli privind contribuția unității la fondul de șomaj“	=	4371	„Contribuăia unității la fondul de șomaj“	x

14) Începând cu 1 ianuarie 1995 unele din aceste fonduri nu se mai constituie tempora-

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. Contribuţia unităţii la fondurile speciale :

635	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	447	„Fonduri sociale-taxe şi vărsăminte asimilate“	x

2. În contabilitatea de gestiune :

	%	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile“	x
925	„Cheltuieli de desfacere“				x
925.xy	„Unitatea operativă -x/ /Marfa-y“				
923	„Cheltuieli comerciale indirecte“				x
923.x	„Unitatea operativă-x				
925	„Cheltuieli generale de administraţie“				x

De remarcat că, datorită faptului că bazele de calcul a cheltuielilor patronale sunt, de regulă, salariile brute, ele pot fi cuprinse în „fişele de afectare a manoperei la conturile operaţionale“ şi să se înregistreze în conturile contabilităţii de gestiune concomitent cu salariile brute, deoarece formula contabilă este similară.

3.8.3. Contabilitatea altor cheltuieli de circulaţie indirecte şi de administraţie generală

3.8.3.1. Aspecte generale

Exceptând cazurile rare, când toate cheltuielile comerciale sunt urmărite doar la nivelul unităţii patrimoniale specializate în comerţ, în toate celelalte cazuri se ridică problema repartiţiei cel puţin a unei părţi din cheltuielile comerciale, între costurile mai multor grupe de mărfuri al căror circuit comercial este urmărit distinct. În astfel de cazuri, se pune problema afectării şi repartiţiei cheltuielilor comerciale indirecte şi de administraţie generală, care este, practic, un „joc“ de reconstituire a întregului din părţi, respectiv a totalităţii cheltuielilor comerciale din costurile individuale ale grupelor de mărfuri care fac obiectul de activitate a unei unităţi patrimoniale, specializate în comerţ.

BUCHAREST CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cheltuielile indirecte fac obiectul unor calcule de repartizare înainte de încorporare în costurile grupelor de mărfuri, potrivit figurii nr. 3.20 :

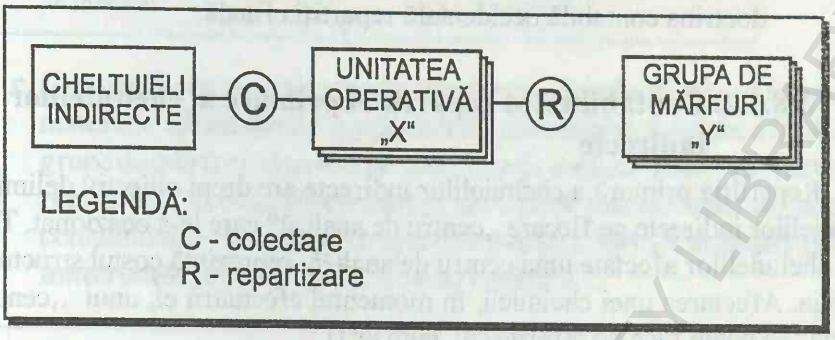


Fig. 3.20
Principiul încorporării cheltuielilor indirecte în costurile grupelor de mărfuri

De regulă, separarea cheltuielilor indirecte și directe este relativ lesne de realizat, dar totuși există cazuri frecvente în care tratarea unei cheltuieli ca fiind directă sau indirectă depinde de felul în care organizatorii contabilității de gestiune stabilesc frontiera de separare a cheltuielilor, în directe și indirecte. De exemplu, consumurile de furnituri de valoare mică pot fi afectate :

a. fie centrului de analiză (depozit, magazin, restaurant etc.) care să le consume după nevoi, caz în care sunt cheltuieli indirecte;

b. fie grupei de mărfuri, prin determinarea cantităților exacte, pe bază de consumuri specifice, caz în care sunt cheltuieli directe.

Există și multe alte elemente de cheltuieli care la limită pot fi tot așa de bine tratate ca fiind directe sau indirecte, astfel încât se impune a fi stabilită de la ce limită, nu se mai justifică volumul de muncă necesar separării cheltuielilor în directe și indirecte.

Problema fundamentală pe care o ridică cheltuielile indirecte este aceea a sistemelor de repartizare a acestora asupra costurilor aferente mărfurilor vândute. Sistemele de repartizare a cheltuielilor indirecte trebuie să rezolve două probleme distincte pentru fiecare „centru de analiză" în parte și anume :

a. Colectarea sau regruparea cheltuielilor indirecte aferente fiecărui „centru de analiză" în parte, ceea ce în doctrina contabilă occidentală este cunocută sub denumirea de repartiție primară;

b. Decontarea reciprocă a cheltuielilor dintre diferite „centre de analiză" cunoscută în doctrina contabilă occidentală sub denumirea de repartiție secundară;

BCU CHIȘINĂU LIBRARY

c. Repartizarea cheltuielilor „centrelor de analiză" principale asupra grupelor de mărfuri a căror circuit este urmărit distinct denumită în doctrina contabilă occidentală repartiția finală.

3.8.3.2. Contabilitatea repartiției primare a cheltuielilor indirecte

Repartiția primară a cheltuielilor indirecte are drept obiectiv delimitarea cheltuielilor indirecte pe fiecare „centru de analiză" care le-a ocazionat. Totalitatea cheltuielilor afectate unui centru de analiză, reprezintă costul structural al acestuia. Afectarea unei cheltuieli, în momentul efectuării ei, unui „centru de analiză" se poate face pe diferite căi, cum ar fi :

1. pe baza unei unități de măsură fizice cum ar fi : kilogramul, metrul sau litrul de materiale consumate; ora de manoperă etc. consemnate și evaluate în documentele justificative ale ieșirilor din stoc și respectiv, în documentele de evidență operativă a muncii prestate;
2. pe baza unei chei de repartiție tehnice sau contabile, în cazul acelor cheltuieli care comensurate și evaluate în baza unor unități de măsură fizice se referă la mai multe „centre de analiză" cum ar fi cheltuielile cu amortismentul clădirilor, încălzirea și iluminatul spațiilor comerciale etc. În astfel de situații pot fi folosite ca și chei de repartiție : suprafața ocupată, volumul spațiilor încălzite, puterile corpurilor de iluminat instalate etc.;
3. pe baza documentelor justificative care atestă angajarea fiecărui element de cheltuială și pentru care se poate stabili o legătură cauzală cu un „centru de analiză" determinat. Pe această cale este determinată o paletă largă de cheltuieli indirecte, printre care cele mai semnificative ar fi :

a. Cheltuielile cu materialele stocabile neidentificabile pe grupe de mărfuri, ce fac obiectul de activitate al unității respective, reflectate în contabilitatea financiară cu ajutorul subconturilor operaționale de gradul II ale contului **601 „Cheltuieli cu materialele consumabile"** prin formula contabilă :

		x			
601	„Cheltuieli cu materiale stocabile"	=	301	„Materiale consumabile"	x
		x			

b. Cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar reflectate în contabilitatea financiară cu ajutorul contului **602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"** prin formula contabilă :

			x		
602	„Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	302	„Uzura obiectelor de inventar“	x
			x		

c. Cheltuielile cu consumurile de întreținere, furnituri, mic echipament și materiale administrativ-gospodărești, nestocabile și neidentificabile pe grupe de mărfuri, ci numai pe „centrele de analiză“ reale sau fictive care reprezintă „decupajele contabile“ ale unității patrimoniale reflectate în contabilitatea financiară cu ajutorul contului **604 „Cheltuieli privind materialele diverse“** prin formula contabilă :

			x		
604	„Cheltuieli privind materialele diverse“	=		Conturi diverse :	x
			40	„Furnizori și conturi asimilate“	
			51	„Conturi la bănci“	
			53	„Casa“	
			54	„Acreditive“ etc.	
			x		

d. Cheltuieli cu energia și apa furnizate de terți, reflectate în contabilitatea financiară în contul **605 „Cheltuieli privind energia și apa“** prin formula contabilă :

			x		
605	„Cheltuieli privind energia și apa“	=	401	„Furnizori“	x
			x		

e. Cheltuieli cu ambalajele reflectate în contabilitatea financiară cu ajutorul contului **608 „Cheltuieli privind ambalajele“** prin formula contabilă :

			x		
608	„Cheltuieli privind ambalajele“	=		%	x
			381	„Ambalaje“	x
			378	„Diferențe de preț la ambalaje“	x
			x		

f. Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți în care ar intra :

1. cheltuieli cu lucrările de întreținere și reparații executate de alți agenți economici;

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. chirii pentru spații productive și imobilizări a căror posesiune și folosință au la bază contracte de locație-închiriere;

3. prime de asigurare a imobilizărilor și stocurilor;

4. studiile și cercetările efectuate de terți în interesul general al producției și marketingului și cheltuielile cu documentațiile tehnico-productive procurate de la terți. Toate aceste cheltuieli sunt reflectate în contabilitatea generală cu ajutorul conturilor operaționale din grupa **61 „Cheltuieli cu lucrările și serviciile prestate de terți"** prin formula contabilă de principiu :

		x		
61	„Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți"	=	**Conturi diverse :**	x
61.x	„Elementul primar de cheltuială-x"		**40**	„Furnizori și conturi asimilate"
			51	„Conturi la bănci"
			53	„Casa"
			54	„Acreditive" etc.
		x		

g. Cheltuielile cu alte servicii prestate de terți în care ar intra :

1. cheltuielile cu remunerațiile colaboratorilor externi, utilizați temporar pentru executarea unor lucrări de specialitate în afara unui contract de muncă;

2. cheltuielile cu comisioanele, de intermediere și onorariile experților pentru consultanță și asistență tehnică, juridică și economică :

3. cheltuielile ocazionate de reclamă, achiziționarea de publicații și întreținerea relațiilor cu publicul;

4. cheltuielile ocazionate de transportul produselor fabricate, mărfurilor vândute și altor bunuri precum și de transporturile la locul de muncă;

5. cheltuielile ocazionate de deplasări, detașări și protocol;

6. cheltuielile ocazionate de corespondența poștală, utilizarea telefonului, telefaxului, și a altor mijloace moderne de comunicație;

7. cheltuielile ocazionate cu serviciile bancare privind emisiunile de titluri de împrumuturi, decontarea prin efecte comerciale și

8. alte servicii prestate de terți.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Toate aceste cheltuieli sunt reflectate în contabilitatea generală cu ajutorul conturilor operaționale din grupa 62 „cheltuieli cu alte servicii prestate de terți" prin formula contabilă de principiu :

		x			
62	„Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"	=		Conturi divese :	x
62.x	„Elementul primar de cheltuială-x"		40	„Furnizori și conturi asimilate"	
			51	„Conturi la bănci"	
			53	„Casa"	
			54	„Acreditive" etc.	
		x			

h. Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate în care ar intra:

1. cheltuielile ocazionate de perceperea impozitelor suplimentare pe salarii;

2. cheltuielile ocazionate de perceperea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate cum ar fi :

a. cheltuielile ocazionate de perceperea taxelor de înregistrare a firmelor, brevetelor, licențelor și altor drepturi de protecție similare;

b. cheltuieli ocazionate de alte impozite, taxe și vărsăminte obligatorii instituite de stat sau de colectivități publice locale în scopul finanțării unor cheltuieli sau acțiuni publice de interes economic și social.

Toate aceste cheltuieli sunt reflectate în contabilitatea generală ale grupei **63 „Impozite, taxe și vărsăminte asimilate"**, prin formula contabilă de principiu:

		x			
63	„Cheltuieli cu impozitele, taxele asimilate"	=	446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	x
63.x	„Elementul primar de cheltuială-x"				
		x			

i. Cheltuieli de exploatare cu amortismentele și provizioanele în care ar intra:

1. cheltuieli privind amortizările imobilizărilor corporale folosite în activitatea de exploatare;

2. cheltuielile privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli;

3. cheltuielile privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor;

4. cheltuielile privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aceste cheltuieli sunt reflectate, în contabilitatea generală, cu ajutorul conturilor operaționale de gradul II ale contului **681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"** prin formula contabilă de principiu :

		x			
681	„Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	=		%	x
681.x	„Cheltuieli cu amortizarea sau provizionul-x"		**15**	„Provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	x
			15.y	„Provizionul pentru riscul sau cheltuiala-y"	
			28	„Amortizări privind imobilizările"	x
			28.y	„Amortizarea activului imobilizat-y"	
			29	„Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"	x
			29.y	„Provizion pentru deprecierea activului imobilizat-y"	
			39	„Provizioane pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție"	x
			39.y	„Provizion pentru deprecierea stocului-y"	
			49	„Provizioane pentru deprecierea creanțelor"	x
			49.y	„Provizion pentru deprecierea creanței-y"	
		x			

j. Alte cheltuieli de exploatare, cum ar fi, de exemplu, pierderile din lichidarea datoriilor și creanțelor, cheltuielile cu reparațiile capitale efectuate cu forțe proprii și repartizate, pe bază de scadențar, pe exercițiile financiare următoare etc., reflectate în contabilitatea financiară cu ajutorul conturilor din grupa **65 „Alte cheltuieli de exploatare"** prin formula contabilă de principiu :

		x			
65	„Alte cheltuieli de exploatare"	=		**Conturi diverse :**	x
65.x	„Elementul primar de cheltuială -x"		**40**	„Furnizori și conturi asimilate"	
			41	„Clienți și conturi asimilate"	
			46	„Debitori și creditori diverși"	
			47	„Cheltuieli înregistrate în avans" etc.	
		x			

Odată cu preluarea acestor cheltuieli din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune se pot întocmi „fișe de afectare a cheltuielilor comerciale indirecte" în care acestea să fie structurate pe conturile operaționale în care

să urmează să fie înregistrate. Aceste fișe vor sta la baza înregistrării cheltuielilor respective în contabilitatea de gestiune, prin formula contabilă :

	%		= 901	„Decontări interne privind cheltuielile"	x
923	„Cheltuieli comerciale indirecte"	x			
963.x	„Unitatea operativă-x"				x
924	„Cheltuieli generale de administrație"	x			

Din punct de vedere al controlului gestionar repartiția primară reprezintă un interes aparte deoarece permite să se controleze cheltuielile proprii a fiecărui „centru de analiză" devenit centru de responsabilitate, motiv pentru care ea trebuie efectuată cu cea mai mare precizie posibilă.

3.8.3.3. Contabilitatea repartiției secundare a cheltuielilor indirecte

Repartiția secundară a cheltuielilor comerciale indirecte are drept obiectiv principal decontarea cheltuielilor centrelor de activitate principale, de regulă, în funcție de costurile reale ale prestațiilor furnizate de centrele de activități auxiliare, centrelor de activități principale.

Deci, într-o unitate patrimonială în comerț se disting două tipuri de centre de activitate :

1. Centre de activități principale ale căror costuri structurate sunt înglobate în costurile operaționale ale grupelor de mărfuri vândute;

2. Centre de activități auxiliare, denumite adesea și „centre de gestiune" deoarece nu au o legătură directă cu mărfurile vândute, ci ele contribuie la organizarea și gospodărirea internă a firmei, executând și furnizând prestațiile lor, de regulă, centrelor de activități principale. Ar intra în această categorie :

   - gospodăriile de locuințe
   - atelierele de întreținere și reparații
   - secțiile de prestări conexe (apă, energie etc.)

În practică se întâlnesc diverse raporturi sau relații de interdependență dintre centrele de activități auxiliare și principale sau chiar între centrele de activități de același tip (auxiliare sau principale) care își pun amprenta asupra repartiției secundare a cheltuielilor indirecte. Cele mai frecvente cazuri întâlnite sunt :

a. Fiecare centru de activitate auxiliară furnizează totalitatea prestaţiilor sale centrelor de activităţi principale, potrivit următoarei scheme de principiu, prezentată în fig. nr. 3.21.

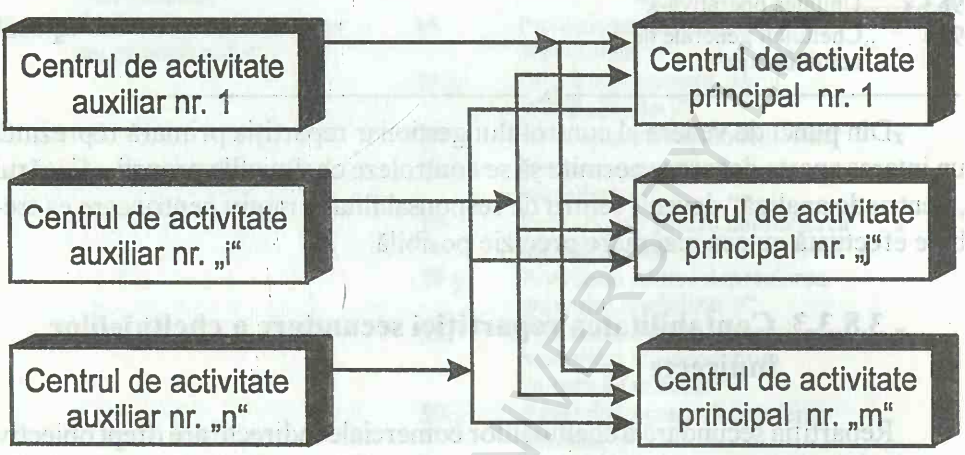


Fig. 3.21

Relaţiile de interdependenţă când centrele de activitate auxiliare îşi decontează totalitatea prestaţiilor centrelor de activitate principale

În ipoteza acestui tip de interdependenţă dintre centrele de producţie auxiliare şi principalele se recomandă repartizarea secundară a cheltuielilor indirecte pe baza costurilor efective sau reale a prestaţiilor efectuate de centrul de producţie auxiliară „i" centrului de producţie principal „j" .

b. fiecare centru de activitate auxiliară furnizează prestaţiile sale, concomitent, atât celorlalte centre de activităţi principale, potrivit următoarei scheme de principiu prezentată în fig. nr. 3.22:

Într-o astfel de configuraţie a interdependenţelor dintre centrele auxiliare şi respectiv, dintre acestea şi cele principale mai multe soluţii de repartiţie secundară a cheltuielilor indirecte sunt posibile, dintre care cele mai utilizate sunt:

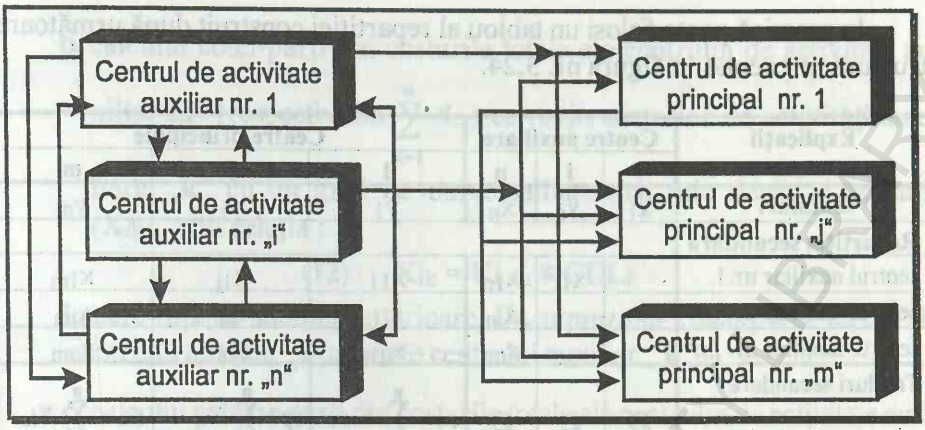


Fig. 3.22

Relaţiile de interdependenţă când centrele de activitate auxiliare îşi decontează prestaţiile atât reciproc cât şi centrelor de activitate principale

1. Metoda repartiţiei secundare a cheltuielilor indirecte în scară potrivit căreia centrele de activităţi auxiliare se „golesc" potrivit principiului universalităţii descrescânde. Potrivit acestui principiu centrele auxiliare cele mai „universale" decontează prestaţiile lor celorlalte centre auxiliare şi principale fără a înregistra prestaţiile primite de la centrele auxiliare a căror „universalitate" este în descreştere. Schematic aplicarea principiului universalităţii descrescânde în cazul unei unităţi patrimoniale cu „n" centre de activităţi principale s-ar prezenta potrivit figurii nr. 3.23.

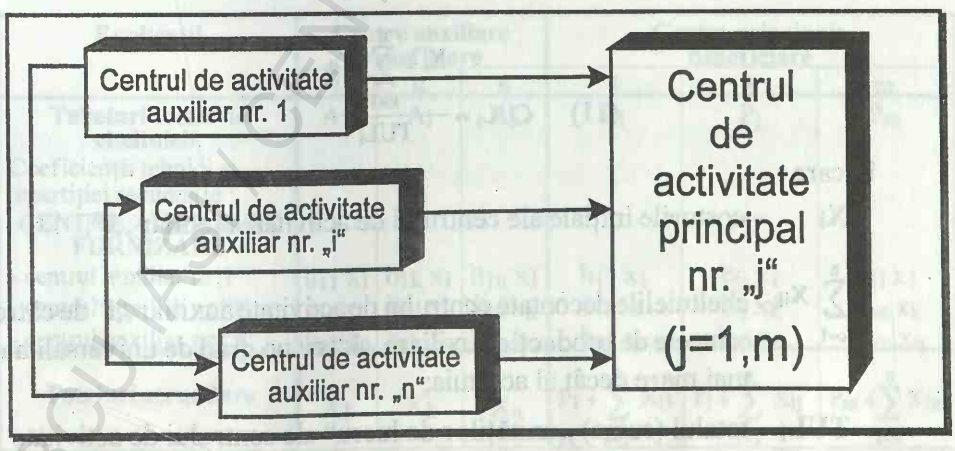


Fig. 3.23

Aplicarea metodei de repartiţie secundară a cheltuielilor indirecte în scară

În practică poate folosi un tablou al repartiţiei construit după următoarea structură, prezentat în figura nr. 3.24.

Explicaţii	Centre auxiliare			Centre principale		
	1	i	n	1	j	m
Totaluri	x_1	x_i	x_n	y_1	y_j	y_m
Repartiţia secundară						
centrul auxiliar nr.1		x_{1i}	x_{1n}	x_{11}	x_{1j}	x_{1m}
centrul auxiliar nr. „i"			x_{in}	x_{i1}	x_{ij}	x_{im}
centrul auxiliar nr. „n"			x_{nn}	x_{n1}	x_{ni}	x_{nm}
Totaluri secundare	∅	∅	∅	$y_1 + \sum_{i=1}^{n} x_{i1}$	$y_j + \sum_{i=1}^{n} x_{ij}$	$y_m + \sum_{i=1}^{n} x_{im}$

Fig. 3.24

Tabloul de repartiţie secundară a cheltuielilor indirecte în scară

Problema fundamentală pe care o ridică această metodă de repartiţie a cheltuielilor indirecte este stabilirea ordinii descrescânde a universalităţii centrelor de producţie auxiliare, în care, în afara „bunului simţ" nu există nici un criteriu universal valabil. Odată stabilită ordinea descrescândă a universalităţii centrelor auxiliare „**i**" (i = 1,n) se procedează la evaluarea cotelor-părţi din cheltuielile de structură (în ordinea 1 - n) ce urmează a fi decontate celorlalte centre de activităţi auxiliare şi principale, după următoarea procedură :

a. calculul costului „unităţii de lucru" a fiecărui centru de producţie auxiliar (**CULi**), în ordinea **1-n**, potrivit relaţiei :

$$(11) \quad CUL_i = \frac{X_i + \sum_{k=1}^{n} X_{ik}}{TUL_i}$$

în care :

X_i - costurile iniţiale ale centrului de activitate auxiliar „**i**";

$\sum_{k=1}^{n} X_{ik}$ - cheltuielile decontate centrului de activitate auxiliar „**i**" de către centrele de producţie auxiliare „**k**" cu un grad de universalitate mai mare decât al acestuia;

TUL_i - totalul (suma) „unităţilor de lucru" ale centrului de activitate auxiliar „**i**"

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b. calculul cotei-părţi din costurile totale ale centrului de activitate auxiliar „i" (respectiv din $\sum_{k=1}^{n} X_{ik}$) ce revin centrelor de activităţi auxiliare „k" cu un grad de universalitate mai mic decât al acestuia (X_{ik}), prin relaţia :

$$(12) \quad X_{ik} = UL_{ik} \times CUL_i$$

în care faţă de notaţiile anterioare, U_{ik} reprezintă „unităţile de lucru" ale centrului auxiliar „i" afectate centrului auxiliar „k".

c. calculul cotelor-părţi din costurile totale ale centrului de activitate auxiliar „i" ce revin centrului de activitate principal „j" (X_{ij}), prin relaţia:

$$(13) \quad X_{ij} = UL_{ij} \times CUL_i$$

în care, faţă de notaţiile anterioare, UL_{ij}, reprezintă unităţile de lucru ale centrului de activitate auxiliar „i" afectate centrului de activitate principal „j".

2. Metoda algebrică de repartiţie secundară a cheltuielilor indirecte care presupune constituirea şi rezolvarea unui sistem de „n" ecuaţii de gradul întâi, ale cărui rădăcini reprezintă costurile totale ce trebuie decontate de fiecare centru de activitate auxiliar „i" tuturor celorlalte centre de activităţi auxiliare şi principale. Pentru practicarea acestei metode, tabloul de repartiţie poate fi constituit potrivit celui prezentat în figura 3.25.

Explicaţii	Centre auxiliare beneficiare			Centre principale beneficiare		
	1	k	n	1	j	m
Tabeluri totale de cheltuieli.	A_1	A_i	A_k	P_1	P_j	P_m
Coeficienţii tehnici ai repartiţiei secundare :						
CENTRE AUXILIARE FURNIZARE						
- centrul auxiliar nr.1	$b_{11}\ x_1$	$b_{1k}\ x_1$	$b_{1n}\ x_1$	$b_{11}\ x_1$	$b_{ij}\ x_1$	$b_{1i}\ x_1$
- centrul auxiliar nr."i"	$b_{i1}\ x_k$	$b_{ik}\ x_k$	$b_{in}\ x_k$	$b_{i1}\ x_k$	$b_{ij}\ x_k$	$b_{im}\ x_k$
- centrul auxiliar nr."n"	$b_{n1}\ x_n$	$b_{nk}\ x_n$	$b_{nn}\ x_n$	$b_{n1}\ x_n$	$b_{nj}\ x_n$	$b_{nm}\ x_n$
Totaluri secundare	X_1	X_k	X_n	$P_1 + \sum_{i=1}^{n} X_{i1}$	$P_j + \sum_{i=1}^{n} X_{ij}$	$P_m + \sum_{i=1}^{n} X_{im}$

Fig. 3.25

Tabloul de repartiţie secundară a cheltuielilor indirecte prin metoda algebrică

Aplicarea acestei metode presupune parcurgerea a două etape:

1. Determinarea costurilor structurale totale ale centrelor de producţie auxiliare „k" din sistemul de „n" ecuaţii cu „n" necunoscute;

$$\begin{cases} x_1 = A_1 + \sum_{k=1}^{n} b_{i1}\, x_k \\ \cdot \\ \cdot \\ \cdot \\ x_k = A_1 + \sum_{k=1}^{n} b_{ik}\, x_k \\ \cdot \\ \cdot \\ \cdot \\ x_n = A_n + \sum_{k=1}^{n} b_{in}\, x_k \end{cases}$$

în care :

A_k costurile structurale iniţiale ale centrelor de activităţi auxiliare „k"

b_{ik} coeficienţii de interdependenţă tehnică dintre centrul de activitate auxiliară furnizor „i" şi centrul de activate auxiliar beneficiar „k" calculaţi ca raport între unităţile de lucru ale centrului furnizor „i" afectate centrului beneficiar „k" (UL_{ik}) şi totalul unităţilor de lucru ale centrului furnizor „i" (UL_i), potrivit relaţiei :

$$b_{ik} = \frac{UL_{ik}}{UL_i}$$, în condiţia

x_k - costurile totale ale centrelor de activităţi auxiliare „k".

2. Determinarea cotelor-părţi din costurile de activităţi auxiliare furnizoare „i" ce urmează a fi decontate :

- centrelor de activităţi auxiliare beneficiare „k" (CS_{ik}), potrivit relaţiei:

$$CS_{ik} = b_{ik}\, x_i$$

- centrelor de activităţi principale beneficiare „j" (CS_{ij}), potrivit relaţiei :

$$CS_{ij} = b_{ij}\, x_i$$

Pentru ilustrare prezentăm următorul exemplu ipotetic, al cărui tablou de repartiţie este prezentat în tabelul nr. 3.8.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul 3.8

Explicații	Total	CENTRE AUXILIARE BENEFICIARE		CENTRE PRINCIPALE BENEFICIARE			
		Nr. 1	Nr. 2	Nr. 1	Nr. 2	Nr. 3	Nr. 4
Totaluri cheltuieli primare	3.000.000	164.000	300.000	836.000	700.000	750.000	250.000
Unități fizice la CA nr.1	900 UF	-	270 UF	180 UF	180 UF	180 UF	90 UF
Unități fizice la CA nr.2	600 UF	60 UF	-	180 UF	120 UF	120 UF	60 UF
Coeficienții tehnici ai repartiției secundare :							
centrul auxiliar nr.1	-1	$\varnothing x_1$	$0,3\ x_1$	$0,2\ x_1$	$0,2\ x_1$	$0,2\ x_1$	$0,1\ x_1$
centrul auxiliar n nr.2	1	$0,1\ X_2$	$\varnothing x_2$	$0,3\ x2$	$0,2\ x2$	$0,3\ x2$	$0,1\ x2$
TOTALURI SECUNDARE	x	x_1	x_2	y_1	y_2	y_3	y_4

1. În acest exemplu ipotetic, sistemul de două ecuații cu două necunoscute va fi :

$x_1 = 164.000 + 0,1x_2$

$x_2 = 300.000 + 0,3x_1$

Rezultă :

$x_1 = 200.000$

$x_2 = 360.000$

2. Introducând rădăcinile x_1 și x_2 în tabelul nr. 3.8., refăcut, se obțin rezultatele prezentate în tabelul 3.9.

Tabelul 3.9

Explicații	Total	CENTRE AUXILIARE BENEFICIARE		CENTRE PRINCIPALE BENEFICIARE			
		Nr. 1	Nr. 2	Nr. 1	Nr. 2	Nr. 3	Nr. 4
Totaluri primare	3.000.000	164.000	300.000	836.000	700.000	750.000	250.000
Repartiție secundară							
- centrul auxiliar nr.1	∅	-200.000	60.000	40.000	40.000	40.000	20.000
- centrul auxiliar nr.2	∅	36.000	-360.000	108.000	72.000	108.000	36.000
TOTALURI SECUNDARE	3.000.000	∅	∅	984.000	812.000	898.000	306.000

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. Considerând că atribuirea și nominalizarea conturilor centrelor de analiză s-a făcut astfel :

- **922i** „Centrul de activitate auxiliar" „**i**";
- **923j** „Centrul de activitate principal" „ **j**";

înregistrările repartiției secundare a cheltuielilor indirecte din acest exemplu ipotetic s-ar face prin următoarele formule contabile :

3.1. În cazul centrului de activitate auxiliar nr. **1** :

	%	=	**922.1**	„Centrul de activitate auxiliar nr.1"	**200.000**
922.2	„Centrul de activitate auxiliar nr. 2"				**60.000**
923.1	„Centrul de activitate principal nr. 1"				**40.000**
923.2	„Centrul de activitate principal nr. 2"				**40.000**
923.3	„Centrul de activitate principal nr. 3"				**40.000**
923.4	„Centrul de activitate principal nr. 4"				**20.000**

3.2. În cazul centrul de activitate auxiliar nr. **2** :

	%	=	**922.2**	„Centrul de activitate auxiliar nr. 2"	**360.000**
922.1	„Centrul de activitate auxiliar nr. 1"				**36.000**
923.1	„Centrul de activitate principal nr. 1"				**108.000**
923.2	„Centrul de activitate principal nr. 2"				**72.000**
923.3	„Centrul de activitate principal nr. 3"				**108.000**
923.4	„Centrul de activitate principal nr. 4"				**36.000**

Prin generalizare formula contabilă de înregistrare în contabilitatea de gestiune a repartiției secundare a cheltuielilor indirecte prin metoda universalității descrescânde și algebrică ar fi :

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	= 92k	„Centrul de activitate auxiliar furnizor" „k" (k ≠ i)	x
92i	„Centrul de activitate auxiliar beneficiar"„i" (i ≠ k)			x
92j	„Centrul de activitate principal beneficiar" „j"			x

3. Metoda de repartiție secundară a cheltuielilor indirecte prin costuri standard, constă în decontarea cheltuielilor indirecte de la un centru de producție la altul, după următoarea procedură :

a. În cursul perioadei de gestiune costurile unui centru de activitate auxiliar „**k**" (**k=1,n** și **k ≠ i**) se decontează la costuri sau rate standard tuturor celorlalte centre de activități auxiliare „**i**" (**i=1,n**; **i ≠ k**) sau principale „**j**" prin formula contabilă :

	%	= 922k	„Centrul de activitate auxiliar furnizor"„k" (k ≠ i)	x
922i	„Centrul de activitate auxiliar beneficiar" „i" (i ≠ k)			x
923j	„Centrul de activitate principal beneficiar" „j"			x

b. La finele perioadei de gestiune, ecarturile sau diferențele dintre costurile totale ale centrului de activitate auxiliar „**i**" (**i=1,n**) și costurile sau ratele standard se vor reflecta în contabilitatea de gestiune, prin aceeași formulă contabilă, în negru sau în roșu, după caz.

3.8.3.4. Contabilitatea repartiției finale a cheltuielilor comerciale

Contabilitatea repartiției finale a cheltuielilor comerciale vizează închiderea, la sfârșitul perioadei de gestiune și/sau a exercițiului financiar a conturilor de calculație, respectiv, a conturilor în care s-au reflectat în cursul perioadei cheltuielile comerciale directe și indirecte. În contextul celor tratate în paragrafele și subparagrafele anterioare cheltuielile comerciale directe au fost înregistrate în contabilitatea de gestiune în debitul contului **925 „Cheltuieli de desfacere"** în cadrul căruia s-au deschis conturi operaționale **925 xy „Unitate operativă-x/Marfa-y"**. Repartiția finală a acestor cheltuieli se va înregistra prin formula contabilă :

ASE BUCUREȘTI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

		x			
902	„Decontări interne privind veniturile comerciale"	=	925	„Cheltuieli de desfacere"	x
902.xy	„Unitatea operativă-x/ /Marfă-y"		925.xy	„Unitatea operativă-x/ /Marfă-y"	x
		x			

În urma repartiției secundare a cheltuielilor indirecte, acestea au ajuns în debitul conturilor de „centre de analiză" ale activității principale. Aceste centre de analiză se caracterizează prin faptul că obiectul lor de activitate poate fi exprimat printr-o unitate de măsură omogenă care joacă rolul de criteriu de repartizare finală a cheltuielilor indirecte ale centrului de activitate respectiv pe fiecare grupă de mărfuri a cărui circuit comercial se urmărește distinct. Pentru repartiția finală a cheltuielilor indirecte se aplică tehnica suplimentării care în forma sa clasică comportă următoarele etape de lucru :

1. Se calculează „coeficientul de suplimentare" pentru fiecare „centru de analiză" „x" (k_{sx}) ca raport între totalul cheltuielilor indirecte ale acestora (CS_x) și suma bazelor de repartizare în care este exprimată activitatea acestora ($\sum_{i=1}^{n} BR_{xy}$) potrivit relației de calcul :

$$k_{sx} = \frac{CS_x}{\sum_{i=1}^{n} BR_{xy}}$$

2. Se calculează cota parte din cheltuielile indirecte ale centrului de activitate „x" ce revin fiecărei grupe de mărfuri „y" ce face obiectul de activitate al acestuia prin ponderarea bazei de repartizare a fiecărei grupe de mărfuri „y" ce face obiectul de activitate al centrului de analiză „x" (BR_{xy}) cu coeficientul de suplimentare al centrului de analiză „x" (k_{sx}), potrivit următoarei relații de calcul :

$$CS_{xy} = BR_{xy} \cdot K_{sx}$$

3. Se înregistrează în contabilitatea de gestiune repartizarea finală a cheltuielilor indirecte ale centrului de analiză „x" asupra grupelor de mărfuri „y" ce fac obiectul de activitate ale acestuia prin formula contabilă :

		x			
902	„Decontări interne privind activitățile comerciale"	=	923	„Cheltuieli comerciale indirecte"	x
902.xy	„Unitatea operativă-x/ /Marfă-y"		923.x	„Unitatea operativă-x"	x
		x			

În mod similar se va proceda şi cu repartizarea finală a cheltuielilor generale de administraţie, formula contabilă fiind :

		x			
902	„Decontări interne privind activităţile comerciale"	=	924	„Cheltuieli generale de administraţie"	x
902.xy	„Unitatea operativă-x /Marfă-y"				
		x			

Diversitatea practicii, poate impune utilizarea şi a unor variante perfecţionate de aplicare a tehnicii suplimentării în repartizarea finală a cheltuielilor indirecte cum ar fi :

1. tehnica coeficienţilor de suplimentare diferenţiaţi şi/sau selectivi;

2. tehnica cifrelor de structură etc.

3.9. Determinare şi contabilizarea rezultatelor activităţilor comerciale

În urma contabilizării repartiţiei finale a cheltuielilor comerciale, conturile operaţionale deschise în cadrul contului **902 „Decontări interne privind veniturile comerciale"** vor avea următorul conţinut :

902 „Decontări interne privind veniturile comerciale"			
902 xy „Unitatea operativă-x/Marfă-y"			
Rulaj debitor	**Cont coresp.**	**Rulaj creditor**	**Cont coresp.**
1. Cheltuieli comerciale directe ale unităţii operative „x" - grupa de mărfuri „y"	925_xy	Venituri comerciale ale unităţii operative „x" - grupa de mărfuri „y"	931_xy
2. Cota-parte din cheltuielile comerciale indirecte ale unităţii operative „x" repartizate asupra grupei de mărfuri „y"	923x	**SOLD** (rezultatul comercial analitic)	
3. Cota-parte din cheltuielile generale de administraţie repartizate asupra grupei de mărfuri „y"	925		

Din cele prezentate rezultă că prin particularizarea dată funcţiunii şi conţinutului contului **902 „Decontări interne privind producţia obţinută"**, în activitatea comercială, există câte un cont de calculaţie a rezultatului economico-financiar analitic, respectiv pe grupele de mărfuri al căror circuit comercial se urmăreşte distinct, cu ajutorul contabilităţii de gestiune. Soldul fiecărui cont operaţional instituit va reprezenta profitul relizat de „Unitatea operativă-x/Grupa de mărfuri-y" dacă este creditor sau pierderea în situaţia inversă. În ambele situaţii

acest cont se închide la finele perioadei de gestiune prin creditare, în negru sau roşu, după caz, cu ocazia preluării rezultatelor economico-financiare analitice în conturile operaţionale instituite în cadrul contului **903 „Decontări interne privind rezultatele comerciale"**, prin formula contabilă :

903	„Decontări interne privind rezultatele comerciale"	=	**902**	„Decontări interne privind activităţile comerciale"	**N sau R**
903.xy	„Unitatea operativă-x /Marfă-y"		**902.xy**	„Unitatea operativă-x /Marfă-y"	

3.10. Contabilitatea închiderii conturilor de rezultate

Cel puţin anual[15] se impune închiderea conturilor de rezultate, pentru determinarea rezultatului economico-financiar global, în contabilitatea financiară şi a rezultatelor economico-financiare analitice în contabilitatea de gestiune.

Aceasta se realizează prin următoarele proceduri contabile :

1. În contabilitatea financiară :

1.1. Înregistrarea închiderii conturilor de cheltuieli :

121	„Profit şi pierdere"	=	**6**	„Cheltuieli"	x
			6.x	„Elementul primar de cheltuială-x"	x

1.2. Înregistrarea închiderii conturilor de venituri :

7	„Venituri"	=	**121**	„Profit şi pierdere"	x
7.x	„Element primar de venituri-x"				x

2. În contabilitatea de gestiune :

2.1. Înregistrarea închiderii conturilor operaţionale de cifre de afaceri :

15) Închiderea conturilor de rezultate se poate face şi la intervale dorite sau impuse de legislaţie.

		x			
901	„Decontări interne privind cheltuielile“	=	931	„Veniturile activităților comerciale“	x
			931.xy	„Unitatea operativă-x /Marfă-y“	x
		x			

2.2. Înregistrarea închiderii conturilor operaționale de rezultate economico-financiare analitice :

		x			
901	„Decontări interne privind cheltuielile“	=	903	„Decontări interne privind rezultatele comerciale“	N sau R
			903.xy	„Unitatea operativă-x /Marfă-y“	
		x			

În concluzie, să remarcăm că în condițiile activităților comerciale, caracterizate prin inexistența producției neterminate și preluarea integrală a cheltuielilor și veniturilor privind activitatea de exploatare din contabilitatea de gestiune, între cele două contabilități trebuie să existe următoarele corelații principale :

1. Totalul cheltuielilor de exploatare înregistrate în contabilitatea financiară în conturile clasei a 6-a și reflectate în suma soldurilor acestora trebuie să fie egale cu rulajul creditor al contului **901 „Decontări interne privind cheltuielile“** și respectiv, cu suma rulajelor debitoare a conturilor operaționale deschise în cadrul contului **901 „Decontări interne privind activitățile comerciale“** al contabilității de gestiune;

2. Totalul veniturilor din exploatare reflectate, în contabilitatea financiară, în suma soldurilor conturilor clasei a 7- a trebuie să fie egale cu rulajul debitor și/sau creditor al conturilor operaționale deschise în cadrul contului **931 „Veniturile activităților comerciale“**, al contabilității de gestiune;

3. Soldul contului **121 „Profit și pierdere“** din contabilitatea financiară trebuie să fie egal cu suma algebrică (în negru sau roșu) a rulajelor debitoare și/sau creditoare a conturilor operaționale deschise în cadrul contului **903 „Decontări interne privind rezultatele comerciale“** al contabilității de gestiune.

BCU Cluj / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE COMERȚ EXTERIOR

4.1. Caracterizarea generală a activității de comerț exterior

Activitatea de comerț exterior cuprinde operațiile comerciale sau de cooperare economică și tehnico-științifică în raporturile cu străinătatea privind vânzarea, cumpărarea sau schimbul de mărfuri, prestațiile de servicii internaționale, proiectarea și executarea de lucrări, asistența sau colaborarea tehnică internațională, vânzarea sau cumpărarea de licențe, consignația sau depozitul, reprezentarea și comisionul, operațiile financiare, turismul și, în general, orice acte sau fapte de comerț cu străinătatea.

Deci, activitatea de comerț exterior include pe lângă schimburile comerciale cu alte țări și relațiile de cooperare economică și tehnico-științică de acest gen.

Schimburile comerciale cu alte țări, în raport cu sensul lor îmbracă două forme : 1. exportul de mărfuri și 2. importul de mărfuri.

Exportul de mărfuri cuprinde toate operațiile comerciale prin care o parte din mărfurile produse sau prelucrate într-o țară se vând în alte țări. Exportul cuprinde și serviciile prestate de o țară în alte țări, cunoscute sub denumirea de export indivizibil.

Importul de mărfuri este reprezentat de totalitatea operațiilor comerciale prin care se cumpără mărfuri din alte țări pentru satisfacerea consumului productiv sau neproductiv intern. Importul cuprinde și operațiile specifice importului invizibil (serviciile, turismul, relațiile financiare etc.).

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4.2. Trăsăturile economico - financiare ale activității de comerț exterior

Asupra organizării și conducerii evidenței activității de comerț exterior au implicații și unele trăsături specifice, cum ar fi :

1. **Caracterul economic al activității de comerț exterior**, conform căruia prin această activitate contribuie la crearea și sporirea venitului național prin munca socială prestată în sfera producției, a circulației mărfurilor, cât și prin finalizarea acestei munci prin integrarea ei în diviziunea internațională a muncii.

Această trăsătură presupune utilizarea unui sistem de conturi prin care se asigură evidența, calculația și controlul cheltuielilor ocazionate de activitatea de comerț, veniturile și rezultatele generate. O atentă lecturare a actualei liste de conturi, pentru contabilitatea de gestiune, pune în evidență caracterul limitativ al grupelor și al conturilor operaționale din grupa a 9-a de conturi pentru a asigura reflectarea operațiilor economice generate de această trăsătură.

2. **Diversitatea activității de comerț**, care duce la noi forme de comerț exterior, la diversificarea exporturilor, importurilor, a condițiilor de livrare, a modalităților de livrare, a modalităților de plată, toate impunând specificități în tratarea financiar-contabilă a acestei diversități de operații.

3. **Interferarea factorului național și internațional**, generat de fatul că operațiile de comerț exterior exprimă raporturi economico-financiare între subiecți de drept aparținând unor economii naționale diferite. Operațiile de comerț exterior ies parțial sau total de sub jurisdicția internă a unui stat, completându-se cu uzanțele și normele dreptului internațional, deci și contabilitatea prezintă elemente de drept național și internațional, cum sunt cele privind prețurile folosite de livrare, modalitățile de livrare, modalitățile de plată, sistemele de finanțare și creditare etc..

Astfel, apar prețurile naționale, ca expresie a valorii naționale ale mărfurilor și prețurile internaționale ale mărfurilor și prețurile internaționale, ca o expresie a valorii internaționale a mărfurilor.

La rândul lor, prețurile interne iau forma :

1. prețul intern complet de export și
2. prețul intern complet de import.

BCU "LUCIAN BLAGA" UNIVERSITY LIBRARY

Prețul intern complet de export este expresia valorică a următoarelor elemente de structură[1] : prețul producătorului; cheltuieli speciale de export până la frontiera română și ambalaje speciale de export.

Prețul intern complet de import, include în structura sa: prețul extern al mărfii, cheltuielile de transport pe parcurs extern până la frontiera română. Prin însumarea celor două elemente se obține baza de calcul pentru determinarea prețului de livrare la intern. Pentru aceasta la cele două elemente se adaugă : taxele vamale, accizele când este cazul, TVA dacă este cazul și comisionul importatorului.

Prețurile externe se stabilesc prin negociere între parteneri, înscriindu-se în contractele între subiecții aparținând diferitelor economii naționale. El apare ca expresie bănească a valorii internaționale a mărfurilor, formându-se pe piața caracteristică pe care se derulează volumul cel mai important de operații de import-export din mărfurile respective.

În cadrul sistemului de contabilitate prețul internațional apare sub forma prețului extern în valută care se încasează de la export sau se plătește la import.

Atât la export cât și la import, prețul extern se negociază în anumite condiții de livrare printre care cele mai uzuale, în cazul exportului de mărfuri ar fi: F.O.B. - portul românesc de încărcare, COND F, CIF - portul străin de descărcare, dacă transportul se face pe apă, sau franco vagon frontiera vânzătorului în cazul când transportul este pe calea ferată sau franco-camion vama de frontieră a țării vânzătorului, când transportul se face cu mijloace de transport auto. În cazul importurilor de mărfuri negocierea prețului extern se poate face în condiția FOB - portul străin de încărcare, COND F sau CIF - portul românesc de descărcare, dacă transportul mărfurilor se face pe apă, ori se utilizează cuvântul franco, urmat de transport și a locului până unde se suportă cheltuielile de transport.

Atât sistemul de prețuri utilizat cât și condițiile de livrare au implicații nemijlocite asupra nivelului și structurii prețului extern negociat, iar prin aceasta se propagă efectele asupra sistemului de conturi folosit în contabilitatea financiară dar mai ales în cea de gestiune.

Desigur, asupra organizării și conducerii contabilității activității de comerț exterior au implicații și alte trăsături de comerț exterior au implicații și alte trăsături cum ar fi de exemplu :

- subiecții participanți la derularea operațiilor de comerț exterior;
- sistemul de finanțare și creditare a acestei activități;

---

1) Dumitrana, N. și Negruțiu, M. : Noul sistem contabil în comerț și turism; Universitatea Ecologică Deva, București, 1994.

- sistemul de indicatori economico-financiari evidențiați și calculați în activitatea de comerț exterior etc..

Dintre toate aceste trăsături, reținem, în mod deosebit, obligativitatea impusă de Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, de a înregistra în contabilitate operațiile de comerț exterior atât în devize cât și în lei, la cursul valutar de shimb în vigoare la data efectuării acestora.

4.3. Contabilitatea exportului de mărfuri

4.3.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu

4.3.1.1. Prezentarea generală a exportului pe cont propriu

Societățile comerciale specializate în activitatea de comerț exterior pot realiza export de mărfuri pe cont propriu sau în comision.

În cazul exportului pe cont propriu societățile de comerț exterior cumpără mărfurile de la unitățile producătoare, vânzându-le la extern în numele, pe contul și pe riscul lor, reflectând rezultatele în propria lor gestiune.

Raporturile juridice dintre societățile comerciale specializate în activitatea de comerț exterior și cele producătoare de mărfuri pentru export sunt reglementate prin contracte interne, iar cele cu beneficiarii externi de mărfuri prin contracte externe. De asemenea, aceste unități au raporturi juridice reglementate cu unitățile prestatoare de servicii, respectiv cu societățile specializate în expediții internaționale sau în controlul calitativ al mărfurilor.

În contractele încheiate sunt prevăzute, printre altele, prețurile care se pot achita unităților producătoare de mărfuri la cumpărare, fie din lichiditățile proprii, fie din credite, iar la vânzare se încasează de la beneficiarii externi C/V mărfurilor, fiind posibilă adoptarea mai multor modalități de decontare.

Dacă prețul extern este stabilit în alte condiții decât FOB, se deduc celelalte elemente din mărimea acestuia determinându-se în toate cazurile mărimea prețului extern FOB. Ca urmare a decalajului în timp între momentul facturării la extern și cel al încasării datorită fluctuației cursului valutei apar diferențe de curs valutar, care pot fi favorabile și trebuie oglindite separat în contabilitate.

Exportul de mărfuri pe cont propriu poate avea loc fie cu încasarea la vedere, fie pe credit comercial pe termen scurt sau pe termen mijlociu și lung, ceea ce are implicații și asupra sistemului de conturi utilizat pentru reflectarea operațiilor de comerț exterior în contabilitate.

4.3.1.2. Sistemul de conturi utilizat pentru reflectarea exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere

Sistemul de conturi utilizat pentru reflectarea operațiilor privind exportul de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere este cel recomandat de Noul sistem contabil al agenților economici, pentru activitatea de comerț. Acestea se completează cu operații caracteristice exportului rezultate din relațiile cu parteneri externi, beneficiari ai mărfurilor, cu cei prestatori de servicii pentru asigurare și transport pe parcurs extern, impunând folosirea mai frecventă a conturilor de venituri și cheltuieli din diferența de curs valutar. Conturile folosite în contabilitatea financiară pentru activitatea de comerț exterior nu prezintă particularități și nu necesită prezentarea acestora.

Pentru reflectarea operațiilor privind exportul de mărfuri în contabilitatea de gestiune nu este necesară introducerea de noi conturi pe lângă cele prevăzute în clasa a 9-a în lista de conturi, dar se impune adaptarea conținutului și funcției acestor conturi specificului acestei activități. Practic, s-ar putea folosi următoarele conturi :

a. Contul **901 „Decontări interne privind cheltuielile"**, cont sintetic de gradul I, operațional, care are rolul de a prelua, pe tot parcursul perioadei de gestiune, cheltuielile cu activitatea de comerț exterior, îndeplinind funcțiile unui cont de reflectare;

b. Contul **902 „Decontări interne privind producția obținută"**, cont sintetic de gradul I, operațional, a cărui denumire ar putea fi adaptată specificului activității de export, denumindu-se : **„Decontări interne privind mărfurile vândute la export".**

Înregistrarea în **credit** a veniturilor din vânzări la export, la preț negociat în valută transformat în lei la cursul valutar, se poate face global, atât pentru cele rezultate din vânzarea mărfurilor, cât și cele provenite din asigurări și din transportul pe parcurs extern. Pentru necesitățile manageriale acest cont trebuie detaliat, cel puțin pentru activitatea de export, după structura :

- **902.1 „Decontări interne privind veniturile din vânzarea mărfurilor la export"**
- **902.2 „Decontări interne privind veniturile din asigurări la export"**
- **902.3 „Decontări interne privind veniturile din transporturile externe"**

În **debitul** contului sintetic și a analiticelor acestuia s-ar înregistra costul efectiv, reprezentat de costul de achiziție al mărfurilor vândute, cheltuielile

efective cu asigurarea şi cu transportul extern, inclusiv cheltuielile de administraţie şi conducere.

Soldul contului ar exprima rezultatul obţinut pe total unitate de comerţ exterior, cât şi pe feluri de activităţi desfăşurate, mai sus menţionate, sau dacă managerul consideră, poate adânci detalierea contului pe grupe sau chiar pe fiecare fel de marfă.

c. Contul **903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ"**, ar putea fi adaptat activităţii de export sub denumirea: **„Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din export"**, cont sintetic de gradul I, operaţional, care ar prelua în **debitul** său soldul contului **902 „Decontări interne privind mărfurile vândute la export"**, **credit**ându-se cu aceeaşi sumă prin debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile". Este de remarcat că acest cont trebuie să se detalieze în analitice ca şi contul **902 „Decontări interne privind mărfurile vândute la export"**, oferind astfel, posibilitatea analizei rezultatelor economico-financiare pe feluri de activităţi de comerţ exterior, pe grupe de mărfuri sau pe fiecare fel de marfă.

d. Contul **925 „Cheltuieli de desfacere"**, cont sintetic de gradul I, operaţional, care preia în **debit**ul său totalitatea cheltuielilor generate de activitatea de export de mărfuri, respectiv: costul de achiziţie a mărfurilor vândute la export, cheltuielile cu asigurarea şi transportul pe parcurs extern, inclusiv cele de conducere şi administraţie. Contul se **credit**ează cu costul efectiv al exporturilor de mărfuri pe total unitate, pe feluri de activităţi, pe fel de marfă, fiind recomandabil a se detalia analitic în mod asemănător conturilor **902 „Decontări interne privind mărfurile vândute la export"** şi **903 „Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din export"**.

Este posibil ca în contabilitatea de gestiune în locul contului **925 „Cheltuieli de desfacere"** să se folosească contul **921 „Cheltuielile activităţii de bază"**, pentru a reflecta costul mărfurilor vândute la export, contul **924 „Cheltuieli generale de administraţie"**, folosindu-se contul **925 „Cheltuieli de desfacere"** numai pentru cheltuielile specifice de desfacere, ceea ce nu considerăm că, constituie o variantă de utilizat.

e. Contul **931 „Costul producţiei obţinute"**, care ar putea fi intitulat **„Venituri din activitatea de export"**, cont sintetic de gradul I, operaţional, care s-ar **debita** cu mărimea veniturilor din exportul de mărfuri, **credit**ându-se prin debitul contului **901 „Decontări interne privind cheltuielile"**. Contul **931 „Venituri din activitatea de export"** s-ar desfăşura în analitic corelat cu contul **902 „Decontări interne privind mărfurile vândute la export"** şi cu contul **903 „Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din export"**.

4.3.1.3. Contabilitatea operaţiilor privind exportul de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere.

Pentru exemplificarea exportului pe cont propriu cu încasare la vedere presupunem următorul caz ipotetic :

„O societate specializată în activitatea de comerţ exterior cumpără mărfuri de la o unitate producătoare la preţul negociat de 10.000.000 lei, TVA 9 % care se şi achită din disponibilităţile proprii. Mărfurile achiziţionate sunt vândute la extern în condiţia CIF, la preţul de 10.000 $ SUA, din care asigurarea reprezintă 700$ SUA, iar transportul pe parcurs extern 300 $ SUA. Se primeşte ulterior factura unităţii prestatoare de transport în sumă de 280 $ SUA. Cursul valutar al dolarului în momentul facturării mărfii a fost de 1.500 lei/$, iar în momentul încasării 1.600 lei/$, cursul valutar la data facturării transportului de 1.550 lei/$, iar la data plăţii transportului de 1.555 lei/$.

Cheltuielile de administraţie şi conducere ale societăţii comerciale sunt de 800.000 lei drepturi salariale, 180.000 lei utilităţi nestocabile şi 120.000 lei cheltuieli poştale şi telefonice".

În rezolvarea acestui exemplu ipotetic înregistrările **în contabilitatea financiară** ar fi :

1. Achiziţionarea mărfurilor de la unitatea producătoare, conform „Facturii" şi a „Notei de intrare/recepţie şi constatare de diferenţe" :

	%	=	401	„Furnizori"	10.900.000
371	„Mărfuri"				10.000.000
4426	„TVA deductibil"				900.000

2. Achitarea contravalorii mărfii furnizorului intern, conform „Dispoziţiei de plată", „Facturii" şi a „Extrasului de cont" :

401	„Furnizori"	=	5121	„Conturi la bănci în lei"	10.900.000

3. Facturarea mărfurilor clientului extern conform „Facturii externe pentru uz intern", care se prezintă astfel :

Elemente de calcul	Valoarea în devize	Valoarea în lei
1) Valoarea externă CIF (10.000 $ x 1500 lei/$ = 15.000.000)	10.000 $	15.000.000
2) Asigurarea pe parcurs extern (700 $ x 1500 lei/$ =1.050.000)	700 $	1.050.000
3) Transport pe parcurs extern (300 $ x 1500 lei/$ = 450.000)	300 $	450.000
4) Valoarea externă FOB (r1-(r2+r3) x 1500 Lei/$) (10.000$ - (700$ +300$) x 1.500 lei/$) = =13.500.000)	9.000 $	13.500.000

Facturarea la extern, în baza datelor oferite de „Factura externă pentru uz intern" :

411	„Clienți"	=	%	**15.000.000**
		707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	**13.500.000**
		708	„Venituri din activități diverse"	**1.500.000**

Concomitent, se înregistrează, **în contabilitatea de gestiune**, veniturile, care se vor oglindi în sintetic și în analitic, conform formulei contabile:

931	„Venituri din activitatea de export"	= **902**	„Decontări interne privind mărfurile vândute la export"	**15.000.000**
931.1	„Venituri din vânzarea mărfurilor la export" = = 13.500.000	**902.1**	„Decontări interne privind veniturile din vânzarea mărfurilor la export"=13.500.000	
931.2	„Venituri din asigurarea mărfurilor pe parcurs extern" = 1.050.000	**902.2**	„Decontări interne privind veniturile din asigurări la export" = 1.050.000	
931.3	„Venituri din transporturile externe" = 450.000	**902.3**	„Decontări interne privind veniturile din transporturile externe" = 450.000	

4. Înregistrarea decontului pentru asigurare și a achitării acestuia :

a. Înregistrarea decontului : 700 $ x 1.500 lei/$ = 1.050.000

613	„Cheltuieli cu primele de asigurare"	= **401**	„Furnizori"	**1.050.000**

b. Achitarea asigurării, conform „Extrasului de cont" și a „Dispoziției de plată" :

401	„Furnizori“	=	5124	„Conturi bacare în devize“	1.050.000

Concomitent se înregistrează preluarea cheltuielilor cu asigurarea, **în contabilitatea de gestiune** :

925	„Cheltuieli de desfacere“	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile“	1.050.000
925.2	„Cheltuieli privind asigurări pe parcurs extern“=1.050.000				

5. Descărcarea gestiunii de mărfuri, la costul de achiziţie :

607	„Cheltuieli privind mărfurile“	=	371	„Mărfuri“	10.000.000

Concomitent se preia **în contabilitatea de gestiune** costul mărfurilor vândute, prin înregistrarea :

925	„Cheltuieli de desfacere“	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile“	10.000.000
925.1	„Cheltuieli privind mărfurile vândute la extern“ =10.000.000				

6. Încasarea de la extern a valorii facturii externe, în condiţia de livrare CIF :

1. Valoarea încasării în lei (10.000 $ x 1.600 lei/$ = 16.000.000)	16.000.000
2. Valoarea în lei la facturare (10.000 $ x 1.500 lei/$ = 15.000.000)	15.000.000
3. Diferenţa de curs valutar favorabilă (r1 - r2) (16.000.000 - 15.000.000 = 1.000.000)	1.000.000

5124	„Conturi bancare în devize“	=		%	16.000.000
			411	„Clienţi“	15.000.000
			765	„Venituri din diferenţe de curs valutar“	1.000.000

Concomitent, se reflectă **în contabilitatea de gestiune**, diferenţa de curs valutar favorabilă, prin înregistrarea :

BCUIASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

931	„Venituri din activitatea de export“	= 902	„Decontări interne privind mărfurile vândute la export“	1.000.000
931.1	„Venituri din vânzarea mărfurilor la export“ 9.000$ x (1.600-1.500) = 900.000	902.1	„Decontări interne privind veniturile din vânzarea mărfurilor“ = 900.000	
931.2	„Venituri din asigurarea mărfurilor pe parcurs extern“ (700 $ x (1600 - 1500) = 70.000	902.2	„Decontări interne privind veniturile din asigurări la export“ = 70.000	
931.3	„Venituri din transporturile externe“ 300 $ (1600 - 1500) = 30.000	902.3	„Decontări interne privind veniturile din transporturile externe“ = 30.000	

7. Înregistrarea facturii pentru cheltuielile efective de transport pe parcurs extern, ținând seama de cursul valutar de la data livrării și cel din momentul facturării la export :

1. Valoarea transportuluiîn lei la cursul de la data livrării : (280 $ x 1.500 lei/$)	420.000 lei
2. Valoarea transportului în lei la cursul din momentul întocmirii facturii de unitatea prestatoare :(280 $ x 1.550 lei/$)	434.000 lei
3. Diferența de curs valutar nefavorabilă (r1 - r2) (420.000 lei/$ - 434.000 lei/$)	- 14.000 lei

	%	= 401	„Furnizori“	434.000
624	„Cheltuieli de transport de bunuri și persoane“			420.000
665	„Cheltuieli privind diferențe de curs valutar“			14.000

Concomitent se reflectă **în contabilitatea de gestiune** cheltuielile cu transportul pe parcurs extern :

925	„Cheltuieli de desfacere“	= 901	„Decontări interne privind cheltuielile“	434.000
925.3	„Cheltuieli privind transportul pe parcurs extern“			

8. Reglarea veniturilor „în structură“ aferente diferenței dintre cheltuielile anticipate de transport (300 $) și cele efective (290 $), micșorându-se veniturile din transport și majorându-se cele din vânzarea mărfurilor : (300 $ - 280 $ = 20 $) = (20 $ x 1.500 lei/$ = 30.000 lei)

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a. reglarea veniturilor, **în contabilitatea financiară** :

708	„Venituri din activități diverse“	=	**707**	„Venituri din vânzarea mărfurilor“	**30.000**

Concomitent se înregistrează rectificarea și **în contabilitatea de gestiune**, și anume :

b. majorarea veniturilor din vânzarea mărfurilor la export :

931	„Venituri din activitatea de export“	=	**902**	„Decontări interne privind mărfurile vândute la export“	**30.000**
931.1	„Venituri din vânzarea mărfurilor la export“ = = 30.000		**902.1**	„Decontări interne privind unitățile din vânzarea mărfurilor la export“ = 30.000	

c. stornarea veniturilor din transportul pe parcurs extern, aferente diferenței:

902	„Decontări interne privind mărfurile la export“	=	**931**	„Venituri din activitatea de export“	**30.000**
902.3	„Decontări interne privind veniturile transporturilor externe“ = -30.000		**931.1**	„Venituri din transporturile externe“= -30.000	

9. Plata facturii unității prestatoare de servicii de transport pe parcurs extern:

	%	=	**5124**	„Conturi bancare în devize“	**435.400**
401	„Furnizori“				**434.000**
665	„Cheltuieli din diferența de curs valutar“				**1.400**

Concomitent se înregistrează **în contabilitatea de gestiune**, cheltuielile cu diferența de curs valutar :

925	„Cheltuielile de desfacere“	=	**901**	„Decontări interne privind cheltuielile“	**1.400**
925.3	„Cheltuielile privind transportul pe parcurs extern“ = = 1.400				

BCU IAȘI CENTRALĂ UNIVERSITARĂ LIBRARY

10. Înregistrarea cheltuielilor de administrație și conducere a societății :

a. cheltuielile de personal, conform statului de plată :

641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	=	**421**	„Personal-remunerații datorate"	**500.000**

b. cheltuieli cu utilități nedepozitabile, conform facturilor furnizorilor:

605	„Cheltuieli cu energia și apa"	=	**401**	„Furnizori"	**180.000**

c. cheltuieli de poștă, telex, telefon, conform facturilor unităților prestatoare :

626	„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"	=	**401**	„Furnizori"	**120.000**

Concomitent se preiau **în contabilitatea de gestiune** cheltuielile de administrație și conducere (a + b + c) :

925	„Cheltuieli de desfacere"	=	**901**	„Decontări interne privind cheltuielile"	**800.000**
925.1	„Cheltuieli privind mărfurile vândute la extern" = 800.000				

11. Închiderea soldurilor conturilor de cheltuieli și venituri în contabilitatea financiară :

a. închiderea conturilor de cheltuieli :

121	„Profit și pierdere"	=		%	**12.285.400**
			605	„Cheltuieli privind energia și apa"	**180.000**
			607	„Cheltuieli privind mărfurile"	**10.000.000**
			613	„Cheltuieli cu primele de asigurare"	**1.050.000**
			624	„Cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane"	**420.000**
			626	„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"	**120.000**
			641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	**500.000**
			665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	**15.400**

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b. închiderea conturilor de venituri :

	%	=	121	„Profit şi pierdere“	16.000.000
707	„Venituri din vânzarea mărfurilor“				13.530.000
708	„Venituri din activităţi diverse“				1.470.000
765	„Venituri din diferenţe de curs valutar“				1.000.000

12. Decontarea, la sfârşitul perioadei a costului efectiv al mărfurilor vândute la extern, inclusiv a cheltuielilor cu asigurarea pe parcurs extern:

902	„Decontări interne privind mărfurile vândute la export“	=	925	„Cheltuieli de desfacere“	12.285.400
902.1	„Decontări interne privind veniturile din vânzarea mărfurilor la extern“=10.800.000		925.1	„Cheltuieli privind mărfurile vândute la extern“ = = 10.800.000	
902.2	„Decontări interne privind veniturile din asigurări la export“ = 1.050.000		925.2	„Cheltuieli privind asigurările pe parcurs extern“= = 1.050.000	
902.3	„Decontări interne privind veniturile din transporturile externe“ = 435.400		925.3	„Cheltuieli privind transporturile pe parcurs extern“ = = 435.400	

13. Stabilirea soldului contului 902 „Decontări interne privind mărfurile vândute la export“ şi a analiticelor sale şi înregistrarea acestora în contabilitatea de gestiune :

903	„Decontări interne privind rezultatele din export“	=	902	„Decontări interne privind mărfurile vândute la export“	3.714.000
903.1.	„Decontări interne privind rezultatele din exportul de mărfuri“ = 3.630.000		902.1	„Decontări interne privind veniturile din vânzarea mărfurilor la export“ = 2.630.000	
903.2	„Decontări interne privind asigurările la export“ = 70.000		902.2	„Decontări interne privind veniturile din asigurări la export“ = 70.000	
903.3	„Decontări interne privind veniturile din transporturile externe“ = 14.000		902.3	„Decontări interne privind veniturile din transporturile externe“ = 14.000	

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

14. Prelucrarea la sfârșitul perioadei de gestiune a prețului de înregistrare a veniturilor obținute și a diferențelor dintre prețul de înregistrare și cheltuielile efective ale activității de comerț exterior :

x

901	„Decontări interne privind cheltuielile“	=	%	**12.285.400**
			931 „Venituri din activitatea de export“	**16.000.000**
			931.1 „Venituri din vânzarea mărfurilor la export“ =14.430.000	
			931.2 „Venituri din asigurarea mărfurilor pe parcurs extern“ = 1.200.000	
			931.3 „Venituri din transporturile externe“ = 450.000	
			903 „Decontări interne privind rezultatele economico - -financiare din export“	**3.714.600**
			903.1 „Decontări interne privind rezultatele din exportul de mărfuri“ = -3.630.000	
			903.2 „Decontări interne privind asigurările la export“ = -70.000	
			903.3 „Deconări interne privind veniturile din transporturile externe“ = -14.600	

x

Comparând rezultatele contabilității financiare, stabilite global cu ajutorul contului **121 „Profit și pierdere“**, al cărui sold creditor este de **3.714.600** lei, ce exprimă profitul obținut, rezultă că acesta este identic cu cel determinat prin contabilitatea de gestiune, prin contul **903 „Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din export“**. Datele înregistrate în contabilitatea de gestiune sunt preluate și redate sintetic în conturi, sub forma fișelor de cont : **901; 902; 707; 931.1; 902.1; 708; 931.2; 902.2; 765; 931.3; 902.3; 605; 925; 901; 607; 925.1; 903; 913; 925.2; 903.1; 626; 925.3; 903.2; 641; 903.3; 665; 121**, astfel :

931 „Venituri din activitatea de export“

Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	D	15.000.000		15.000.000
(6)	D	1.000.000		16.000.000
(8b)	D	30.000		16.030.000
(8c)	D	30.000		16.000.000
(14)	C		16.000.000	-
TOTAL		16.000.000	16.000.000	-

931.1 „Venituri din vânzarea mărfurilor la export“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	D	13.500.000		13.500.000
(6)	D	900.000		14.400.000
(8b)	D	30.000		14.430.000
(14)			14.430.000	-
TOTAL		14.430.000	14.430.000	-

931.2 „Venituri din asigurarea mărfurilor pe parcurs extern“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	D	1.050.000		1.050.000
(6)	D	70.000		1.120.000
(14)	C		1.120.000	-
TOTAL		1.120.000	1.120.000	-

931.3 „Venituri din transporturile externe“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	D	450.000		450.000
(6)	D	30.000		480.000
(8c)	D	30.000		450.000
(14)	C		450.000	-
TOTAL		450.000	450.000	-

925 „Cheltuieli de desfacere“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(4)	D	1. 050.000		1. 050.000
(5)	D	10.000.000		11.050.000
(7)	D	434.000		11.484.000
(9)	D	1.400		11.485.400
(10)	D	800.000		12.285.400
(12)	C		12.285.400	-
TOTAL		12.285.400	12.285.400	-

925.1 „Cheltuieli privind mărfurile vândute la extern“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(5)	D	10.000.000		10.000.000
(10)	D	800.000		10.800.000
(12)	C		10.800.000	-
TOTAL		10.800.000	10.800.000	-

925.2 „Cheltuieli privind asigurările pe parcurs extern“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(4)	D	1.050.000		1.050.000
(12)	C		1.050.000	-
TOTAL		1.050.000	1.050.000	-

925.3 „Cheltuieli privind transporturile pe parcurs extern“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(7)	D	434.000		434.000
(9)	D	1400		435.400
(12)	C		435.400	-
TOTAL		435.400	435.400	-

901 „Decontări interne privind cheltuielile“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(4)	C		1.050.000	1.050.000
(5)	C		10.000.000	11.050.000
(7)	C		434.000	11.484.000
(9)	C		1.400	11.485.400
(10)	C		800.000	12.285.400
(14)	D	12.285.400		-
TOTAL		12.285.400	12.285.400	-

902 „Decontări interne privind mărfurile vândute la export“.				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	C		15.000.000	15.000.000
(6)	C		1.000.000	14.000.000
(8b)	C		30.000	14.030.000
(8c)	C		30.000	14.000.000
(12)	D	12.285.400		3.714.600
(13)	D		3.714.600	-
TOTAL		12.285.400		-

UCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

902.1 „Decontări interne privind veniturile din vânzarea mărfurilor la export"

Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	C		13.500.000	13.500.000
(6)	C		900.000	14.400.000
(8)	C		30.000	14.430.000
(13)	C		3.630.000	10.800.000
(12)	D	10.800.000		-
TOTAL		10.800.000	10.800.000	-

902.2 „Decontări interne privind veniturile din asigurări la export"

Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	C		1.050.000	1.050.000
	C		70.000	1.120.000
(12)	D	1.050.000		70.000
(13)	C		70.000	-
TOTAL		1.050.000	1.050.000	-

902.3 „Decontări interne privind veniturile din transporturile externe"

Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	C		450.000	450.000
(6)	C		30.000	480.000
(8c)	C		30.000	450.000
(12)	D	435.400		14.600
(13)	C		14.600	-
TOTAL		435.400	435.400	-

903 „Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din export"

Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(13)	D	3.714.600		(Sc) 3.714.600
	C		3.714.600	-
TOTAL		3.714.600	3.714.600	-

903.1 „Decontări interne privind rezultatele din exportul de mărfuri"

Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(13)	D	3.630.000		(Sc) 3.630.000
(14)	C		3.630.000	-
TOTAL		3.630.000	3.630.000	-

903.2 „Decontări interne privind asigurările la export“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(13)	D	70.000		(Sc) 70.000
(16)	C		70.000	-
TOTAL		70.000	70.000	-

903.3 „Deconări interne privind veniturile din transporturile externe“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	D	14.600		(Sc) 14.600
(14)	C		14.600	-
TOTAL		14.600	14.600	-

605 „Cheltuieli privind energia și apa“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(10)	D	180.000		180.000
(11)	C		180.000	-
TOTAL		180.000	180.000	-

607 „Cheltuieli privind mărfurile“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(5)	D	10.000.000		10.000.000
(11)	C		10.000.000	-
TOTAL		10.000.000	10.000.000	-

613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	C		1.050.000	1.050.000
(4)	D	1.050.000		-
TOTAL		1.050.000	1.050.000	-

BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITY LIBRARY

624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane“„				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(7)	D	420.000		420.000
(11)	C		420.000	-
TOTAL		420.000	420.000	-

626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(10)	D	120.000		120.000
(11)	C		120.000	-
TOTAL		120.000	120.000	-

641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(10)	D	500.000		500.000
(11)	C		500.000	-
TOTAL		500.000	500.000	-

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(7)	D	14.000		14.000
(9)	D	1.400		15.400
(11)	C		15.400	-
TOTAL		15.400	15.400	-

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(4)	D	13.530.000		13.530.000
(6)	C		13.500.000	30.000
(8)	C		30.000	-
TOTAL		13.530.000	13.530.000	-

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITARĂ

708 „Venituri din activități diverse“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	C		1.500.000	1.500.000
(8)	D	30.000		1.470.000
(11)	D	1.470.000		-
TOTAL		1.500.000	1.500.000	-

765 „Venituri din diferențe de curs valutar“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(6)	C		1.000.000	1.000.000
(11)	D	1.000.000		-
TOTAL		1.000.000	1.000.000	-

121 „Profit și pierdere“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(11)		12.285.400		(Sd) 12.285.400
(11)			16.000.000	(Sc) 3.714.600
TOTAL		12.285.400	16.000.000	(Sc) 3.714.600

4.3.2. Contabilitatea exportului de mărfuri pe credit comercial

Exportul de mărfuri pe credit comercial are loc atunci când clientul extern achită valoarea mărfurilor după un anumit termen, când plătește și o anumită dobândă care poate sau nu să fie inclusă în prețul extern.

De obicei, în această modalitate de export exportatorul angajează credite care generează cheltuieli cu dobânzile pe care le recuperează pe seama dobânzilor încasate de la beneficiarul extern, diferența afectând gestiunea financiară a exportatorului.

După perioada de timp pentru care se acordă creditul pentru exportul de mărfuri, aceasta poate fi: 1. pe termen scurt și 2. pe termen mijlociu și lung.

Exportul de mărfuri pe credit comercial are loc atunci când clientul extern achită valoarea mărfurilor după un anumit termen, când plătește și o anumită dobândă care poate sau nu să fie inclusă în prețul extern.

De obicei, în această modalitate de export exportatorul angajează credite care generează cheltuieli cu dobânzile pe care le recuperează pe seama dobânzilor încasate de la beneficiarul extern, diferența afectând gestiunea financiară a exportatorului.

ROMANIAN CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

După perioada de timp pentru care se acordă creditul pentru exportul de mărfuri, aceasta poate fi: 1. pe termen scurt şi 2. pe termen mijlociu şi lung.

Exportul de mărfuri pe credit pe termen scurt se contabilizează folosindu-se aceleaşi conturi ca şi în cazul exportului pe cont propriu cu plata la vedere, la care se adaugă şi conturile : **666 „Cheltuieli privind dobânzile"** şi **766 „Venituri privind dobânzile"** dacă perioada de acordare a creditului se înscrie în acelaşi exerciţiu financiar sau/şi conturile **471 „Cheltuieli înregistrate în avans"** şi **472 „Venituri înregistrate în avans"**, pentru cheltuielile sau veniturile cu dobânzile care privesc exerciţiul financiar următor[2].

În contabilitatea financiară dobânzile aferente creditelor pe terrmen scurt pentru exportul de mărfuri se reflectă :

666	„Cheltuieli privind dobânzile"	=	**5186**	„Dobânzi de plătit"	x

Preluarea cheltuielilor cu dobânzile **în contabilitatea de gestiune:**

925	„Cheltuieli de desfacere"	=	**901**	„Decontări interne privind cheluielile"	x

Dobânda ce urmează a se încasa de la clienţi externi se va reflecta, **în contabilitatea financiară :**

411	„Clienţi"	=	**766**	„Venituri din dobânzi"	x

Concomitent se preiau **în contabilitatea de gestiune** ca şi venit mărimea dobânzii ce urmează a se încasa de la clienţi externi :

931	„Venituri din activitatea de export" (analitic distinct)	=	**902**	„Decontări interne privind mărfurile vândute la export" (analitic distinct)	x

Exportul de mărfuri pe credit pe termen mediu şi lung intervine în cazul mărfurilor complexe, de valori mari, când se acordă şi garanţii cumpărătorului, complicând reflectarea acestuia în contabilitate.

În acest caz, alături de conturile menţionate pentru exportul de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere mai pot interveni, în contabilitatea financiară, şi

---

2) Vişan, D. : Noul sistem contabil în comerţul exterior, Editura Economică, pg. 50 şi următoarele.

conturile : **419 „Clienți-creditori"**; **409 „Furnizori-debitori"** dacă se acordă și avansuri; **472 „Venituri înregistrate în avans"**; **461 „Debitori diverși"** pentru cota de garanție și de risc reținută de clientul extern; **1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților"**; **1621 „Credite bancare pe termen lung și mediu"**; **1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu"**; **476 „Diferențe de conversie-activ"**; **477 „Diferențe de conversie-pasiv"**, pentru diferența dintre cursul valutar la înregistrarea drepturilor de creanță și cursul valutar la 31 decembrie al exercițiului financiar încheiat.

Folosirea conturilor mai sus menționate, alături de cele exemplificate în cazul exportului pe cont propriu cu plată la vedere și celui pe credit comercial pe termen scurt nu prezintă particularități pentru contabilitatea de gestiune, numai în măsura în care generează noi cheltuieli și venituri, care trebuie oglindite în conturile sintetice și analitice instituite și normalizate în această contabilitate.

4.3.3. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision

În exportul de mărfuri în comision unitățile specializate în operații de comerț exterior activează în calitate de intermediari comercializând mărfurile la extern în numele lor, dar pe riscul unităților producătoare de mărfuri pentru export[3] în schimbul unui comision.

În această modalitate de export, rezultatul activității de comerț exterior se reflectă în gestiunea unității producătoare de mărfuri pentru export, care asigură și refinanțarea exportului.

Unitatea specializată de comerț exterior poate realiza exportul în comision pe credit pe termen scurt, mijlociu și lung, oglindind în contabilitatea de gestiune veniturile din comisioane și cheltuielile generate de desfășurarea activității.

Se presupune următorul exemplu ipotetic privind exportul în comision pe credit pe termen scurt :

„Valoarea externă FOB 10.500 $ SUA, la cursul de 1.500 lei/$, dobânda inclusă în cost (500 $, comisionul unității specializate 1% din prețul extern FOB net, cursul valutar la data încasării valorii mărfii 1.600 lei/$). Cheltuieli salariale 100.000 lei și utilități la unitatea specializată de comerț exterior 200.000".

1. Facturarea mărfurilor beneficiarului extern, conform „Facturii externe pentru uz intern" :

---

3) Dumbravă, P., Contabilitatea activității de comerț exterior și cooperare internațională, Universitatea de comerț exterior și cooperare internațională, Universitatea „Babeș-Bolyai" Cluj-Napoca, 1979.

Elemente de calcul	Valoarea în devize $ SUA	Valoarea în lei la curs valutar 1.500 lei/$
1.Valoarea externă FOB brut	10.500	15.750.000
2.Dobânda	500	750.000
3.Valoarea externă FOB net	10.000	15.000.000
4.Comisionul unității specializate 1% din prețul exterior FOB net	100	150.000
5.Valoarea datorată unității productive (10.500 - 100 = 10.400)	10.400	15.600.000

x

411	„Clienți"	=		%	15.750.000
		401	„Furnizori"		15.600.000
		704	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate"		150.000

x

Concomitent se oglindește venitul din comisioane, conform **„Facturii externe pentru uz intern"** :

x

931	„Venituri din activitatea de export" (analitic distinct)	= 902	„Decontări interne privind mărfurile vândute la export" (analitic distinct)	150.000

x

2. Încasarea contravalorii facturii externe, conform extrasului de cont, ținând seama de variația cursului valutar :

x

5124	„Conturi bancare în devize"	=		%	16.800.000
		411	„Clienți"		15.750.000
		765	„Venituri din diferența de curs valutar"		1.050.000

x

Concomitent se oglindesc în contabilitatea de gestiune veniturile din diferențe de curs valutar :

x

931	„Venituri din activitatea de export" (analitic distinct)	= 902	„Decontări interne privind mărfurile vândute la export" (analitic distinct)	1.050.000

x

3. Decontarea mărfurilor către furnizorul intern de mărfuri, conform **„Extrasului de cont", „Dispoziției de plată"** și a **„Facturii externe pentru uz intern"** :

• Valoarea cuvenită unității producătoare, în lei la facturare :

10.400 $ x 1.500 = 15.600.000

• Valoarea cuvenită unității producătoare în lei la încasare :

10.400 $ x 1.600 = 16.640.000 lei

• Diferența de curs valutar :

16.640.000 -15.600.000 = 1.040.000 lei

	%	=	5124	„Conturi bancare în devize"	16.640.000
401	„Furnizori"				15.600.000
665	„Cheltuieli din diferența de curs valutar"				1.040.000

Concomitent se înregistrează în contabilitatea de gestiune cheltuielile cu diferența de curs valutar :

925	„Cheltuieli de desfacere"	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile"	1.040.000

4. Înregistrarea cheltuielilor generale ale unității specializate de comerț exterior, conform documentelor justificative :

a. Cheltuieli cu drepturile salariale, în sumă de 100.000 lei

641	„Cheltuieli cu remunerația personalului"	=	421	„Personal-remunerații datorate"	100.000

b. Cheltuieli cu utilități, conform facturilor furnizorilor, în sumă de 200.000 lei :

605	„Cheltuieli privind energia și apa"	=	401	„Furnizori"	200.000

c. Concomitent se preiau cheltuielile generale ale unității în contabilitatea de gestiune :

925	„Cheltuieli de desfacere"	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile"	120.000

5. Închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri, la sfârșitul perioadei de gestiune, în contabilitatea financiară :

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a. Închiderea conturilor de cheltuieli :

121	„Profit și pierdere“	=	%	**1.160.000**
		605	„Cheltuieli privind energia și apa“	**20.000**
		641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	**100.000**
		665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	**1.040.000**

b. Închiderea conturilor de venituri :

	%	= **121**	„Profit și pierdere“	**1.200.000**
704	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate“			**150.000**
765	„Venituri din diferențe de curs valutar“			**1.050.000**

Evidența sistematică în conturile de rezultate ale contabilității financiare se prezintă astfel :

605 „Cheltuieli privind energia și apa“

Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(4)	D	200.000		200.000
(5)	C		200.000	-
TOTAL		200.000	200.000	-

641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“

Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(4)	D	100.000		100.000
(5)	C		100.000	-
TOTAL		100.000	100.000	-

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“

Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)		1.040.000		1.040.000
(5)			1.040.000	-
TOTAL		1.040.000	1.040.000	-

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

701 „Venituri din vânzarea produselor finite“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(1)	C		150.000	150.000
(5b)	D	150.000		-
TOTAL		150.000	150.000	-

765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(2)	C		1.050.000	1.050.000
(5b)	D	1.050.000		-
TOTAL		1.050.000	1.050.000	-

121 „Profit şi pierdere“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(5a)	D	1.160.000		1.160.000
(5b)	C		1.200.000	
TOTAL		1.160.000	1.200.000	S.C. 40.000

6. Decontarea cheltuielilor activităţii de comerţ exterior în contabilitatea de gestiune :

x

902 „Decontări interne privind mărfurile vândute la export“ = 925 „Cheltuieli de desfacere“ **1.160.000**

x

Evidenţa sistematică în conturile contabilităţii de gestiune se prezintă astfel:

902 „Decontări interne privind mărfurile vândute la export“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(1)	C		150.000	150.000
(2)	C		1.050.000	1.200.000
(6)	D	1.160.000		40.000
(7)	C		40.000	-
TOTAL		1.160.000	1.160.000	-

925 „Cheltuieli de desfacere“				
Nr. crt.	D/C	DEBIT	CREDIT	SOLD
(3)	D	1.040.000		1.040.000
(4)	D	120.000		1.160.000
(7)	C		1.160.000	-
TOTAL		1.160.000	1.160.000	-

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

7. Stabilirea profitului, în contabilitatea de gestiune, respectiv a soldului contului 902 „Decontări interne privind mărfurile vândute la export":

903	„Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din export"	=	**902**	„Decontări interne privind mărfurile vândute la export"	**40.000**

8. Închiderea contului de cifre de afaceri din activitatea de comerț exterior, în contabilitatea de gestiune :

901	„Decontări interne privind cheltuielile"	=	**931**	„Venituri din activitatea de export"	**1.200.000**

9. Închiderea contului de rezultate, în contabilitatea de gestiune :

901	„Decontări interne privind cheltuielile"	=	**903**	„Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din export"	**40.000**

Analizând rezultatele financiare ale contabilității generale, soldul contului **121 „Profit și pierdere"**, concretizate în profit de **40.000** lei, cu cele determinate, în contabilitatea de gestiune, cu ajutorul contului **903 „Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din export"**, rezultă concordanța acestora, ceea ce pune în evidență modul corect al stabilirii lor.

Exportul de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen mediu și lung, nu prezintă particularități din punct de vedere al reflectării operațiilor economice în contabilitatea de gestiune. Dar fiind cazul unor exporturi complexe de volum mare, derulate pe perioade mai mari de timp, cu acordarea de garanții, se impune folosirea și a altor conturi, în special a celor de venituri și cheltuieli financiare, al căror conținut economic și funcție contabilă nu prezintă particularități față de cele prezentate cu ocazia tratării exportului de mărfuri.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4.4. Contabilitatea importului de mărfuri

4.4.1. Caracterizarea generală a importurilor de mărfuri

Similar exportului, importul de mărfuri prin unități specializate de comerț exterior se poate realiza sub forma importului pe cont propriu sau în comision. La rândul lor atât importurile pe cont propriu cât și cele în comision pot fi cu plata la vedere sau pe credit comercial.

Indiferent de modalitatea de realizare a importului de mărfuri, derularea lui presupune raporturile dintre societatea de comerț exterior, furnizorul extern, unitățile prestatoare de servicii internaționale și beneficiarii mărfurilor din import. Juridic aceste raporturi sunt stabilite prin contractele interne și externe de vânzare-cumpărare, prin care sunt negociate și prețurile prin contractele de comision dacă este cazul.

Indiferent de condiția de livrare prevăzută în contract, pentru oglindirea corectă în contabilitate a operațiilor privind mărfurile importate trebuie calculată valoarea externă FOB, CIF, taxele vamale, accizele, comisionul unității specializate în comerț exterior, ori marja comercială a acestora, elemente care sunt furnizate de **„Declarația vamală de import" (DVI), „Declarația privind valoarea în vamă", „Factura internă".**

Pentru importurile de mărfuri furnizorii externi pretind deschiderea de acreditive în devize, iar eliberarea mărfurilor din vamă are loc de obicei, numai după achitarea taxelor vamale și a TVA-ului. Acestea pot fi achitate din avansurile depuse, din carnete de C.E.C. cu limită de sumă ori cu dispoziții de plată vizate de bancă. În cazul în care beneficiarii de mărfuri din import au aprobări din partea MF pentru a nu achita anticipat elementele mai sus menționate, pot intra în posesia mărfurilor înainte de plata acestora. Este posibil ca TVA deductibilă să nu se înregistreze de loc cu ocazia importurilor și ca atare nu se deduce, înregistrându-se doar TVA calculat, care se varsă bugetului de stat.

4.4.2. Sistemul de conturi utilizat pentru operațiile de import de mărfuri

Sistemul de conturi utilizat pentru reflectarea operațiilor privind importul de mărfuri este în funcție de modalitatea de realizare a acestuia, ca sferă de cuprindere, fără să difere conținutul și funcția contabilă față de cele prezentate la contabilitatea financiară. Apar particularități în ce privesc diferențele de curs valutar, care se oglindesc în gestiunea unității beneficiare de import, în cazul im-

portului pe cont propriu, adaptându-se acestui scop conturile : **461 „Debitori diverşi"** şi **462 „Creditori diverşi"**, creându-se analitice distincte.

În ce priveşte contabilitatea de gestiune se vor utiliza conturile instituite şi nominalizate în clasa a 9-a de conturi, dar a căror conţinut şi funcţie va fi adaptată specificului activităţii de import şi anume :

a. Contul **901 „Decontări interne privind cheltuielile"**, ar urma a fi nominalizat **„Decontări interne privind importul"**, păstrându-se funcţia de cont de reflectare.

b. Contul **902 „Decontări interne privind producţia obţinută"**, s-ar intitula **„Decontări interne privind veniturile din import"** care se poate detalia pe feluri de operaţii de import, pe modalităţi de realizare a importurilor de mărfuri etc.

c. Contul **903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ"**, poate fi denumit **„Decontări interne privind privind rezultatele economico-financiare din import"**, fiind posibil a se detalia în analitic, asemănător contului 902, oferind astfel posibilitatea analizei rentabilităţii fiecărei fel de operaţii din import.

Dintre conturile de calculaţie, considerăm că se poate folosi în acest scop contul **925 „Cheltuieli de desfacere"** sub denumirea **„Cheltuieli privind importurile"**, a cărui detaliere în analitic s-ar face corelat cu conturile **902 „Decontări interne privind veniturile din import"** şi **903 „Decontări interne privind privind rezultatele economico-financiare din import"**.

Din grupa conturilor **„Costul producţiei"** s-ar putea folosi contul **931 „Costul producţiei obţinute"**, sub denumirea **„Veniturile din importul de mărfuri"** (a cărui detaliere în analitic se corelează cu cea a conturilor 902, 903 şi 925).

Pentru importul de mărfuri în comision se presupune următorul exemplu ipotetic : preţul extern FOB 10.000 $ SUA; cheltuieli externe de transport 10% din preţul extern FOB; taxa vamală 5% din preţul extern CIF; comisionul vamal 0,5% din preţul extern CIF; comisionul vamal 0,5% din preţul extern CIF; comisionul unităţii de comerţ exterior 2% din preţul de vânzare la intern. Unitatea de comerţ exterior încasează un avans de la unitatea beneficiară de import la nivelul preţului extern FOB, transformat în lei la cursul valutar de 1.000 lei/$ SUA, plus TVA 18%. Cursul la primirea şi plata mărfurilor din import este acelaşi 1.000 lei/$, iar cel pentru transport este la primirea facturii 1010 lei/$, iar la plată 1.005 lei/$. Cheltuielile generale ale unităţii de comerţ exterior sunt de 100.000 lei, pentru acest import din care 80.000 lei drepturi salariale şi 20.000 lei utilităţi.

În baza Declaraţiei vamale de import se întocmeşte factura internă care ar cuprinde următoarele elemente de calcul[4] :

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în devize $	Valoarea în lei la curs valutar
1.	Preţul extern FOB 10.000.000		10.000
2.	Cheltuieli de transport antecalculate, 10% din preţul FOB	1.000	1.000.000
3.	Preţul extern CIF (r1 + r2)	11.000	11.000.000
4.	Taxa vamală, 5% din preţul extern CIF (550 $ x 1.000 lei)	-	550.000
5.	Comision vamal, 0,5% din CIF (55 $ x 1.000 lei)	-	55.000
6.	Total I (r3 + r4 + r5)	-	11.605.000
7.	TVA deductibilă (r6 +18%)	-	2.088.900
8.	Comision SCE (r3 x 2%) 220 $ x 1.000 =220.000	-	220.000
9.	Total II (r6 + r8)	-	11.825.000
10.	TVA colectată (r9 x 18%)	-	2.128.500
11.	Valoarea facturată la intern (r9 + r10)	-	13.953.500

1. Încasarea avansului de la beneficiarul intern de marfă din import, conform extrasului de cont şi a dispoziţiei de plată :

- Avans încasat 10.000 $ x 1.000 lei/$ =10.000.000 lei
- TVA 18% 1.800.000 lei
- Total sumă încasată 11.800.000 lei

5121	„Conturi bancare în lei“	=	%	11.800.000
		419	„Clienţi-creditori“	10.000.000
		4427	„TVA colectată“	1.800.000

2. Deschiderea acreditivului la dispoziţia furnizorului extern :

5412	„Acreditive în devize“	= 5124	„Conturi bancare în devize“	10.000.000

3. Facturarea mărfurilor la intern :

411	„Clienţi“	=	%	13.953.500
		401	„Furnizori“	10.000.000
		408	„Furnizori-facturi nesosite“	1.000.000
		446	„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“ (550.000 + 55.000)	605.000
		704	„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“	2.200.000
		4427	„TVA colectată“	2.128.500

4) Dumitrana, N. şi Negruţiu, M. : Noul sistem de contabilitate în comerţul exterior, Universitatea Ecologică Deva, 1994, pg. 171 şi următoarele.

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Concomitent se înregistrează preluarea în contabilitatea de gestiune veniturile obținute din comisioane, conform facturii :

931	„Venituri din importul de mărfuri"(analitic distinct)	=	902	„Decontări interne privind veniturile din import" (analitic distinct)	220.000

4. Achitat în vamă TVA și taxa vamală, conform extrasului de cont (r6 x 18% = 2.088.900) + (550.000 + 55.000)

	%	=	5121	„Conturi bancare în lei"	2.693.900
446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"				605.000
4426	„TVA deductibilă"				2.088.900

5. Înregistrarea facturii unității pentru prestații având în vedere diferența de curs ce se regularizează cu beneficiarul de marfă din import, prin contul 461 „Debitori diverși" :

- 1.000 $ x 1.000 lei/$ = 1.000.000 lei
- 1.000 $ x 1.005 lei/$ = 1.005.000 lei

	%	=	401	„Furnizori"	1.005.000
408	„Furnizori facturi nesosite"				1.000.000
461	„Debitori diverși" (analitic distinct)				5.000

Contul de cheltuieli din diferență de curs valutar va funcționa în contabilitatea de gestiune a unității beneficiare de import.

6. Plata facturii unității prestatoare de servicii se va face ținând cont de cursul valutar de la data plății de 1.010 lei/$ (1.000 $ x 1.010 lei/$ = 1.010.000 lei)

	%	=	5124	„Conturi bancare în devize"	1.010.000
401	„Furnizori"				1.005.000
461	„Debitori diverși" (analitic distinct)				5.000

7. Plata facturii furnizorului extern, conform extrasului de cont, la cursul valutar de la data plății, care este același cu cel de la data înregistrării obligației :

401	„Furnizori"	=	5124	„Conturi bancare în devize"	10.000.000

BCU IAȘI / BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITARĂ / LIBRARY

8. Decontarea la intern a mărfii importate :

	%	=	5121	„Conturi bancare în lei"	11.800.000
419	„Clienți-creditori"				10.000.000
4427	„TVA colectată"				1.800.000

9. Înregistrarea cheltuielilor generale ale unității de comerț exterior, conform documentelor justificative :

a. Drepturile salariale, conform statelor de plată, în sumă de 80.000 lei

641	„Cheltuieli cu remunerația personalului"	=	421	„Personal-remunerații datorate"	80.000

b. Cheltuieli cu utilități, conform facturii furnizorilor :

605	„Cheltuieli privind energia și apa"	=	401	„Furnizori"	20.000

Concomitent se înregistrează în contabilitatea de gestiune preluarea cheltuielilor din contabilitatea financiară :

925	„Cheltuieli privind importul" (analitic distinct)	=	901	„Decontări interne privind importul" (analitic distinct)	100.000

10. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri în contabilitatea financiară:

a. Închiderea conturilor de cheltuieli :

121	„Profit și pierdere"	=		%	100.000
			605	„Cheltuieli privind energia și apa"	20.000
			641	„Cheltuieli cu remunerația personalului"	80.000

b. Închiderea conturilor de venituri :

704	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	=	121	„Profit și pierdere"	220.000

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

11. Înregistrarea în contabilitatea de gestiune a costului prestațiilor executate:

902	„Decontări interne privind veniturile din import" (analitic distinct)	=	925	„Cheltuieli privind importul" (analitic distinct)	100.000

12. Decontarea cheltuililor privind importul de mărfuri, în contabilitatea de gestiune :

901	„Decontări interne privind importul"	=	931	„Venituri din importul de mărfuri"(analitic distinct)	220.000

13. Determinarea rezultatului (profitului) din activitatea de import, în contabilitatea de gestiune :

903	„Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din import"	=	902	„Decontări interne privind veniturile din import" (analitic distinct)	110.000

14. Închiderea contului de rezultate în contabilitatea de gestiune :

901	„Decontări interne privind importul"	=	903	„Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din import" (analitic distinct)	110.000

În urma importului de mărfuri în comision au rezultat profituri (sold creditor al contului **121**) în contabilitatea financiară, care sunt identice ca mărime cu cele stabilite în contabilitatea de gestiune, cu ajutorul contului **903 „Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din import"**, respectiv 110.000 lei, oferind posibilitatea analizei rentabilității, până la nivelul fiecărui contract încheiat cu furnizorii externi de mărfuri.

În cazul importurilor de mărfuri pe cont propriu intervin în filiera de înregistrări și conturile de mărfuri, de diferențe de curs valutar, de diferențe de conversie, alături de unele conturi folosite în cazul importului de mărfuri în comision.

SCIENTIFIC CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 5

CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE TURISM

5.1. Conținutul și trăsăturile activității de turism

Turismul este considerat ca o formă complexă a comerțului invizibil care se ocupă de organizarea și desfășurarea unor călătorii în afara localității de reședință, pentru satisfacerea unor interese legate de utilizarea timpului liber al populației.

Sfera largă de cuprindere a acțiunilor turistice a generat diferențierea acestora deosebindu-se călătorii de agrement; de odihnă și recreere; de tratament și cure balneare medicale; sportive; tehnico-științifice; de afaceri; congrese etc..

Turismul presupune existența unei baze materiale, a unor unități economice specializate în turism, dotate și organizate corespunzător, cuprinzând și industria turistică ce contribuie la satisfacerea nevoilor turiștilor.

În calitatea de activitate prestatoare de servicii, turismul prezintă particularități cu implicații asupra organizării și conducerii contabilității în general[1] și a celei de gestiune în special, dintre care amintim :

1. Complexitatea activității turistice, care constă în diversitatea serviciilor asigurate turiștilor : cazare, masă, transport, tratament etc.. Toate serviciile prestate turistului, privite ca fenomen economic formează produsul turistic, care din punct de vedere contabil prezintă importanță ca și cheltuială și venit. Privite ca fenomen social, serviciile prestate turistului, în cadrul unui program limitat în timp și spațiu pentru un anumit profil turistic, formează acțiunea turistică : excursia, vacanța, croaziera etc..

Cheltuielile și veniturile se pot evidenția pe activități, tipuri și feluri de prestații turistice, oferind posibilitatea determinării și analizei eficienței acestora, ceea ce impune și detalierea corespunzătoare a conturilor analitice ale contabilității de gestiune.

---

1) Vișan, D. și colaboratorii : Contabilitatea activității de comerț exterior.

2. Încredințarea fiecărei acțiuni turistice unui agent de turism care poartă responsabilitatea realizării acțiunilor turistice în condiții de eficiență. Ca urmare, agentul turistic devine mânuitor de valori, cum ar fi : bani, bilete de călătorie, carnete CEC etc., fiind considerat debitor până în momentul justificării valorilor primite. Deci, înregistrarea cheltuielilor în contabilitate are loc numai după încheierea acțiunii turistice, agentul reținând asupra sa toate documentele justificative.

În contabilitatea de gestiune, cheltuielile decontate de agentul de turism au caracter de cheltuială directă față de acțiunea turistică justificându-se oglindirea lor pe fiecare acțiune turistică. Din punct de vedere practic este posibil ca datorită numărului mare al acțiunilor turistice urmărirea analitică a acestora să se facă cu ajutorul evidenței tehnico-operative, iar contabilitatea analitică a cheltuielilor directe să se realizeze în contabilitatea internă de gestiune numai pe activități turistice și pe tipuri de acțiuni turistice. Aceste dificultăți sunt ușor de depășit dacă se utilizează în procesul de tratare a datelor contabile echipamentele electronice de calcul când prin codificări adecvate este posibilă o singură prelucrare complexă a datelor atât pentru contabilitatea financiară cât și pentru contabilitatea de gestiune.

3. Durata scurtă a acțiunilor turistice, ceea ce face ca o acțiune turistică lansată în cursul unei luni să se închidă în luna respectivă, existând o legătură nemijlocită între venituri și cheltuieli, în aceeași perioadă de gestiune. Dacă acțiunile sunt în curs de execuție, ele nu se înregistrează pe cheltuieli, documentele aflându-se asupra agentului de turism, iar dacă s-au efectuat anumite plăți, acestea sunt tratate anticipate, folosindu-se contul **471 „Cheltuieli afectate în avans"**.

4. Practicarea de măsuri asiguratorii pentru utilizarea capacităților bazei tehnico-materiale, pe motiv că în turism actul prestării serviciului se suprapune în timp și spațiu cu consumul propriu-zis, iar orice neutilizare a capacității bazei tehnice are repercursiuni negative asupra eficienței economice.

Pe acest motiv, aceste unități practică măsuri asiguratorii, concretizate în stipulații speciale în contractele încheiate cu parteneri, încasarea anticipată a prestațiilor turistice sau utilizarea unor instrumente de plată garantate de natura: Waucherelor și a cărților de credit. Deoarece, valoarea efectivă a prestațiilor poate să difere de cea încasată anticipat, sau acțiunea turistică să nu aibă loc, reflectarea în contabilitate a încasărilor ca venituri are loc după încheierea acțiunii turistice.

5. Varietatea de forme sub care poate fi practicat turismul ca urmare a menirii sale de a asigura satisfacerea multiplelor necesități de ordin social, cultural, medical etc. ale populației.

Pentru organizarea contabilității interne de gestiune prezintă importanță și criteriile de clasificare a turismului, cum ar fi : locul de proveniență a turiștilor și modul de angajare a prestațiilor turistice.

După locul de proveniență a turiștilor, deosebim :

1. Turism intern, practicat de cetățeni în limita granițelor țării de reședință.

2. Turism internațional, practicat de cetățeni în afara granițelor de reședință. Acest turism, în funcție de sensul circulației turistice se divide în două categorii[2]:

1. Turism receptiv sau de primire, care privește sosirile de turiști străini în țară, căruia îi corespunde pe plan economic exportul turistic.
2. Turismul emițător sau de trimitere, care se referă la plecările de turiști într-o țară, căreia pe plan economic îi corespunde importul turistic.

După modul de angajare a prestațiilor turistice, deosebim :

1. Turism organizat, conform căruia prestațiile turistice sunt programate în prealabil pe bază de contract.
2. Turism neorganizat, în care nu are loc o angajare prealabilă a serviciilor turistice.
3. Turism semiorganizat, care îmbracă elemente din cele două forme de turism.

5.2. Sistemul de conturi utilizat în turism

Conținutul și particularitățile activității de turism determină sub aspect contabil utilizarea unui anumit sistem de conturi și o tehnică adecvată de contabilizare a operațiilor economico-financiare.

În funcție de modul de angajare a prestațiilor turistice, unitățile de turism au relații directe cu firmele externe, în cazul exportului și importului pe bază de

2) Dumbravă, P. : Contabilitatea activității de comerț exterior și cooperare internațională, Universitatea „Babeș-Bolyai" Cluj-Napoca, 1979, cap. 9.

BCU "CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

acțiuni contractuale și cu turiști în cazul exportului prin acțiuni ocazionale și a importului turistic în ambele cazuri.

Aceste relații se pot reflecta fie prin folosirea contului **419 „Clienți creditori"** sau a contului **462 „Creditori-diverși"**.

Optăm pentru folosirea contului **419 „Clienți-creditori"**, care se poate detalia pe tipuri de acțiuni turistice sau pe tipuri și feluri de prestații turistice, cum ar fi : turism intern, turism internațional, care la rândul lor pot fi : organizat sau neorganizat; fiind posibilă detalierea pe fiecare acțiune turistică; prestații privind obținerea de vize, din vânzări de bilete de odihnă și tratament etc..

Pentru evidența cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor contabilității financiare se folosesc conturile de cheltuieli și venituri din clasele **6 „Cheltuieli"** și **7 „Venituri"**, respectiv **121 „Profit și pierdere"**.

În ce privește conturile din clasa a 9-a facem precizarea că nu este necesară introducerea a noi conturi, dar se impune adaptarea conținutului acestora specificului activității de turism. Astfel, s-ar putea utiliza următoarele conturi :

- Contul **901 „Decontări interne privind cheltuielile"**, cu același conținut și funcțiune prevăzut de noul sistem de conturi al agenților economici, asigurând preluarea cheltuielilor din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune.
- Contul **902 „Decontări interne privind producția obținută"**, care s-ar putea intitula **„Decontări interne privind veniturile din turism"**, detaliat pe : turism intern; turism internațional; bilete de odihnă și tratament (BOT); acordări vize etc..
- Contul **903 „Decontări interne privind diferențele de preț"**, care s-ar putea denumi **„Decontări interne privind rezultatele financiare din turism"**, ce se poate desfășura în analitic, asemănător contului **902**.
- Contul **921 „Cheltuielile activității de bază"**, a cărei denumire poate fi : **„Cheltuielile activității de bază în turism"**, desfășurat în analitic pentru turismul intern, internațional, bilete de odihnă și tratament, acordări vize etc., pentru cheltuielile care se pot identifica pe acțiunile sau prestațiile turistice respective.
- Contul **924 „Cheltuieli generale de administrație"**, care și-ar păstra aceeași denumire și conținut, preluând din contabilitatea financiară cheltuielile indirecte față de tipurile și felurile de acțiuni sau prestații turistice.
- „Contul **931 „Costul producției obținute"**, care s-ar denumi: **„Venituri din activitatea de turism"** ce se detaliază pentru turismul intern, internațional, vânzări de bilete de odihnă și tratament, acordare

vize etc.. Desigur, se pot utiliza în funcție de situațiile concrete și alte conturi prevăzute în funcție de situațiile concrete și alte conturi prevăzute în clasa a 9-a cu același conținut sau adaptându-se acesta la specificul operațiilor pe care le reflectă.

5.3. Contabilitatea operațiilor din turismul intern

5.3.1. Contabilizarea operațiilor din excursii interne

Se presupune următorul caz ipotetic privind realizarea unei excursii interne de către o unitate de turism :

1. Cheltueli privind cazarea ..... 652.200 lei
2. Cheltuieli privind masa..... 345.000,00 lei
3. Cheltuieli de transport ..... 272.500,00 lei
4. Cheltuieli cu asigurarea..... 11.427,80 lei
5. **Total I**..... ..... 1.281.127,80 lei
6. Comisionul societății de turism 10% (rd 5. x 10%)..... 128.112,00 lei
7. **Total II** (rd 5. + rd 6.)..... 1.409.239,80 lei
8. TVA colectată (rd 6. x 18%)..... 23.060,20 lei (128.112 x 18% = 23.060,20 lei)
9. **Total sumă de încasat de la turiști** (rd 7. + rd 8.)..... 1.432.300,00 lei

1. Facturarea valorii excursiei turistice în baza antecalculului efectuat de agenția de turism, în urma comenzii primite de la beneficiar :

411	„Clienți"	=	%		**1.432.300,00**
			419	„Clienți-creditori"	**1.409.239,80**
			4427	„TVA colectată"	**23.060,20**

2. Încasarea valorii facturii, conform extrasului de cont :

5121	„Conturi bancare în lei"	=	**411**	„Clienți"	**1.432.300**

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Facem precizarea că, taxa pe valoare adăugată se calculează de societatea de turism numai pentru comisionul cuvenit, iar încasarea valorii prestațiilor sau a acțiunilor turistice se poate face în numerar, prin virament, cec cu limită de sumă, ori alte instrumente de plată.

3. Acordarea avansului de trezorerie, de turism în sumă de 652.200 lei, după ce banii au fost ridicați de la bancă :

542	„Avansuri de trezorerie"	=	**5311**	„Casa în lei"	**652.200**

4. Constituirea veniturilor pe seama sumelor încasate de la turiști :

419	„Clienți-creditori"	=	**704**	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	**1.409.239,80**

Menționăm că societățile de turism înregistrează veniturile corespunzător elementelor din antecalculație, detaliind contul de venituri pe structura acestuia, respectiv : **704/Venituri brute**; **704/ADAS**; **704/Transport** etc..

Concomitent cu această înregistrare de constituire a veniturilor se înregistrează veniturile **în contabilitatea de gestiune** :

931	„Venituri din activitatea de turism"	=	**902**	„Decontări interne privind veniturile din turism"	**1.409.239,80**
931.x	„Excursii interne" = = 1.409.239,80		**902.x**	„Excursii interne" = = 1.409.239,80	

5. Înregistrarea cheltuielilor cu asigurarea :

613	„Cheltuieli cu primele de asigurare"	=	**401**	„Furnizori"	**11.427,80**

Aceste cheltuieli se pot achita și în numerar sau prin virament, fără folosirea contului **401 „Furnizori"**.

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Concomitent, se preia **în contabilitatea de gestiune** cheltuiala cu asigurarea:

921	„Cheltuielile activității de bază în turism"	= 901	„Decontări interne privind cheltuielile"	11.427,80
921.x	„Excursii interne"=11.427,80			

6. Înregistrarea cheltuielilor cu transportul achitat de agentul de turism, conform documentelor justificative :

628	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"	= 542	„Avansuri de trezorerie"	272.500

Concomitent se preiau cheltuieli de transport cu excursia internă, **în contabilitatea de gestiune** :

921	„Cheltuielile activității de bază în turism"	= 901	„Decontări interne privind cheltuielile"	272.500
921.x	„Excursii interne" = 272.500			

7. Înregistrarea facturii unităților prestatoare pentru servicii de masă și cazare:

628	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"	= 401	„Furnizori"	997.200

Preluarea **în contabilitatea de gestiune** a cheltuielilor cu serviciile cu cazare și masa :

921	„Cheltuielile activității de bază în turism"	= 901	„Decontări interne privind cheltuielile"	997.200
921.x	„Excursii interne" = 997.200			

8. Se presupune că pentru administrarea și conducerea societății de turism s-au făcut cheltuieli cu drepturile salariale de 28.000 lei :

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	=	421	„Personal-remunerații datorate"	28.000

Concomitent se preiau **în contabilitatea de gestiune** cheltuielile cu drepturile salariale :

924	„Cheltuieli generale de administrație"	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile"	28.000

9. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri, în contabilitatea financiară:

a. Închiderea conturile de cheltuieli :

121	„Profit și pierdere"	=		%	1.309.127,80
			613	„Cheltuieli cu primele de asigurare"	11.427,80
			628	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"	1.269.700,00
			641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	28.000,00

b. Închiderea conturile de venituri :

704	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	=	121	„Profit și pierdere"	1.409.239,80

10. Decontarea internă a costului efectiv al excursiei realizate la intern :

902	„Decontări interne privind veniturile din turism"	=		%	1.309.127,80
902.x	„Excursii interne" = = 1.309.127,80		921	„Cheltuielile activității de bază în turism"	1.281.127,80
			921.x	„Excursii interne" = = 1.281.127,80	
			924	„Cheltuieli generale de administrație"	28.000,00

BCU - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

11. Determinarea și înregistrarea rezultatului economico-financiar aferent excursiei interne (sold cont 902) :

903	„Decontări privind rezultatele economico-financiare din turism"	=	**902**	„Decontări interne privind veniturile din turism"	**100.112**
903.x	„Excursii interne"= -100.112		**902/x**	„Excursii interne"= -100.112	

12. Decontarea internă a cheltuielilor aferente activităților din turism :

901	„Decontări interne privind cheltuielile"	=	**931**	„Venituri din activitatea de turism"	**1.409.239,80**
			931.x	„Excursii interne" = = 1.409.239,80	

13. Decontarea internă a rezultatului economico-financiar pentru excursia internă :

901	„Decontări interne privind cheltuielile"	=	**903**	„Decontări interne privind diferențele de preț"	**100.112**
			903.x	„Excursii interne"= -100.112	

Facem precizarea că în exemplul ipotetic prezentat nu s-a urmărit închiderea tuturor conturilor intervenite în operațiile contabile și nici soldarea conturilor privind TVA.

5.3.2. Contabilitatea operațiilor din activitatea de turism internațional

Spre deosebire de contabilizarea operațiilor economice privind turismul intern, în cazul celui internațional intervin și se reflectă în gestiunea societăților de turism și de diferențe de curs valutar. Ele nu prezintă specific față de cele prezentate, în legătură cu aceste conturi, în contabilitatea financiară.

Se presupune că o societate de turism realizează printr-un agent de turism o acțiune contractuală cu o firmă externă pentru un export turistic, în legătură cu care se cunosc următoarele date :

BCU - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1. Valoarea acțiunii turistice contractuale ..... 10.000 $
2. Avansul încasat, la cursul de 1.200 lei/$ ..... 7.000 $
3. Cursul dolarului la data facturării și încasării prestațiilor turistice ..... 1.100 lei/$
4. Cheltuielile directe justificate de agentul de turism ..... 8.000.000 lei
5. Cheltuieli generale de administrație..... 6.000.000 lei (utilități 400.000 lei și drepturi salariale 200.000 lei)

1. Încasarea avansului, conform extrasului de cont[3] :

(7.000 $ x 1.200 lei/$ = 8.400.000 lei)

5124	„Conturi bancare în devize"	= **419**	„Clienți- creditori"	**8.400.000**

2. Facturarea serviciilor firmei beneficiare :

Dreptul de creanță :
10.000 $ x 1.100 lei/$..... 11.000.000 lei
- diferență de curs valutar aferentă avansului :
7.000 $ x 1.200 lei/$..... 8.400.000 lei
7.000 $ x 1.100 lei/$..... 7.700.000 lei
Diferență ..... 700.000 lei
Valută de încasat :
(10.000 $ - 7.000$) x 1.100 lei/$ ..... 3.300.000 lei

411	„Clienți"	= **704**	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	**11.000.000**

Înregistrarea veniturilor **în contabilitatea de gestiune** :

931	„Venituri din activitatea de turism"	= **902**	„Decontări interne privind veniturile din turism"	**11.000.000**
931.x	„Excursii externe" = = 11.000.000	**902.x**	„Excursii externe" = = 11.000.000	

3) Dumitrana, M. și Negruțiu : Noul sistem de contabilitate în comerț și turism, Universitatea Ecologică Deva, București 1994, pg. 229 și următoarele.

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. Decontarea valorii prestațiilor cu firma externă :

a. Stingerea dreptului de creanță :

	%	=	411	„Clienți“	11.000.000
419	„Clienți-creditori“				7.700.000
5124	„Conturi bancare în devize“				3.300.000

b. Înregistrarea diferenței de curs valutar :

419	„Clienți-creditori“	=	765	„Venituri din diferențe de curs valutar“	700.000

Concomitent, se înregistrează diferența de curs valutar, **în contabilitatea de gestiune :**

931	„Venituri din activitatea de turism“	=	902	„Decontări interne privind veniturile din turism“	700.000
931.x	„Excursii externe“ = 700.000		902.x	„Excursii externe“ = 700.000	

4. Reflectarea cheltuielilor directe justificate de agentul de turism pe bază de documente :

628	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	=	542	„Avansuri de trezorerie“	8.000.000

Preluarea **în contabilitatea de gestiune** a cheltuielilor directe :

921	„Cheltuielile activității de bază în turism“	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile“	8.000.000
921.x	„Excursii externe“ = = 8.000.000				

5. Înregistrarea cheltuielilor generale de administrație :

a. Utilități, conform facturii, 400.000 lei :

605	„Cheltuieli privind energia și apa“	=	401	„Furnizori“	400.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b. Drepturi salariale :

641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421	„Personal-remunerații datorate“	200.000

Preluarea **în contabilitatea de gestiune** a cheltuielilor generale de administrație :

924	„Cheltuieli generale de administrație“	=	901	„Decontări interne privind cheltuielile“	600.000

6. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri, **în contabilitatea financiară** :

a. Închiderea conturilor de cheltuieli :

121	„Profit și pierdere“	=		%	8.600.000
			605	„Cheltuieli privind energia și apa“	400.000
			641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	200.000
			628	„Alte cheltuieli cu serviciile executate la terți“	8.000.000

b. Închiderea conturilor de venituri :

	%	=	121	„Profit și pierdere“	11.700.000
704	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate“				11.000.000
765	„Venituri din diferențe de curs valutar“				700.000

7. Decontarea internă a costului efectiv al prestațiilor privind acțiunea turistică contractuală :

902	„Decontări interne privind veniturile din turism“	=		%	8.600.000
902.x	„Excursii externe“ = = 8.000.000		921	„Cheltuielile activității de bază din turism“	8.000.000
			921.x	„Excursii externe“ = = 8.000.000	
			924	„Cheltuieli generale de administrație“	600.000

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

8. Determinarea și înregistrarea rezultatului economico - financiar aferent excursiei externe (**sold cont 902**) :

903	„Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din turism"	=	**902**	„Decontări interne privind veniturile din turism"	**3.100.000**
903.x	„Excursii externe" = = -3.100.000		**902.x**	„Excursii externe" = = -3.100.000	

9. Decontarea internă a cheltuielilor aferente veniturilor din turismul internațional :

901	„Decontări interne privind cheltuielile"	=	**931**	„Venituri din activitatea de turism"	**11.700.000**
			931.x	„Excursii externe" = = 11.700.000	

10. Decontarea internă a rezultatului economico - financiar pentru excursia externă :

901	„Decontări interne privind cheltuielile"	=	**903**	„Decontări interne privind rezultatele economico-financiare din turism"	**3.100.000**
			903.x	„Excursii externe" = = -3.100.000	

Se poate constata, din operațiile economice înregistrate, că atât în contabilitatea financiară cât și în cea de gestiune rezultatul acțiunii turistice contractuale s-a concretizat în profit, în sumă de **3.100.000** lei, ceea ce pune în evidență corectitudinea modului de lucru în cele două contabilități.

Prin furnizarea informațiilor confidențiale, contabilitatea de gestiune asigură posibilitatea analizei rentabilității fiecărei activități turistice, ceea ce prezintă importanță deosebită pentru politica strategică a managerilor din unitățile de turism.

BCU "I. CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BIBLIOGRAFIE

1. **Monchal Alain, Moniqhue Girieud,** Tehniques quantitatives de géstion, Scodel, 1983.
2. **Baciu, A., Duția I.,** Sistemul Informațional al costurilor, Editura „Dacia", Cluj-Napoca, 1981.
3. **Băşcanu, Gh.,** Gestiunea economică a stocurilor, Editura ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1988.
4. **Drăgan, C.M.,** Noua contabilitate managerială, Editura „Hercules", Bucureşti, 1992.
5. **Dumbravă, P.,** Contabilitatea activității de comerț exterior și cooperare internațională, Universitatea „Babeș-Bolyai" din Cluj-Napoca, 1979.
6. **Dumitrana M.,** Noul sistem contabil în comerțul exterior, Editura Economică, 1994, București.
7. **Feleagă M.,** Contabilitatea financiară, Editura Economică, București, 1993.
8. **Ionescu C.,** Gestiunea bunurilor, Editura Lumina, București, 1990.
9. **Mireille Zambette, Christian Zambette,** Tehniques quantitatives de géstion, Sirey 22, rue Seusslet 75005, Paris 1984.
10. **Pântea P.,** Contabilitatea analitică, Editura „Dacia", Cluj, 1984.
11. **Pântea P. şi colaboratorii** Contabilitatea generală a economiei de piață, Editura „Dacia", Cluj-Napoca, 1992.
12. **Ristea, M.,** . Modelul contabilității interne de gestiune a operațiilor economice, Revista de finanțe, credit, contabilitate nr. 2/1993
13. **Vagu P, şi Crişan, R.,** Organizarea şi planificarea unităților industriale, E.D.P., Bucureşti, 1977.
14. **Vişan, D.,** Noul sistem contabil în comerțul exterior, Editura Economică, 1994, București.
15. **Von Dr. Harald Wedell,** Gründlagen den beriebswirtschaftlichen Rechnungswesens, Verlag Neue Wirschofts-Briefe-Herne/Berlin, 1977.
16. *** Norme metodologice nr. 5916 din 9 oct. 1992 privind utilizarea modelului „Buget de venituri şi cheltuieli ale regiilor autonome şi societăților comerciale cu capital de stat" M. E. F., Bucureşti, 1992.
17. *** H.G. nr. 575 din septembrie 1992 de aprobare a etapelor şi mediului de realizare a reformei contabilității.
18. *** Legea contabilității nr. 82/1991, M. Of. 161 din 27 dec. 1991.
19 *** Precizări privind Legea nr. 49/1992 pentru modificarea şi completarea unor reglementări din legislația de asigurări sociale.
20. *** Revista economică, 1990-1993.
21. *** Revista de Finanțe-contabilitate 1990-1993.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CUPRINS

1. BAZELE TEORETICE ŞI METODOLOGICE ALE CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE 5
1.1. „Obiectul" sau „obiectivele" contabilităţii de gestiune 5
1.2. Principalele sarcini ale contabilităţii de gestiune 14
1.3. Metodologia organizării şi conducerii contabilităţii de gestiune 15
1.3.1. Criterii esenţiale de clasificare a cheltuielilor, costurilor şi veniturilor 15
1.3.2. Concepţiile generale ce stau la baza costurilor calculate 24
1.3.2.1. Sistemul costurilor complete 26
1.3.2.2. Sistemul costurilor parţiale 29
1.3.3. Concepţii generale de organizare a contabilităţii de gestiune 39
1.3.3.1. Concepţia integralistă 39
1.3.3.2. Concepţia dualistă 40
1.3.4. Sisteme de conturi utilizate în contabilitatea de gestiune 41
1.3.4.1. Consideraţii generale 41
1.3.4.2. Sistemul conturilor de gestiune instituit de Planul de conturi general din România 43
1.3.4.3. Contabilitatea decontărilor interne 46
1.3.4.4. Rolul şi funcţiile conturilor de calculaţie 50
1.3.4.5. Contabilitatea costului producţiei 53
1.4. Tendinţe actuale în contabilitatea de gestiune 57
2. PARTICULARITĂŢI ALE CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE ÎN COMERŢ ŞI TURISM 61
2.1. Particularităţile circuitului material în unităţile patrimoniale în comerţ şi turism 61
2.2. Profilul activităţii unităţilor patrimoniale specializate în comerţ şi turism 63
2.3. Structurile de preţuri şi tarife practicate de unităţile patrimoniale din comerţ şi turism 64
2.4. Particularităţi ale obiectivelor contabilităţii de gestiune în comerţ şi în turism 67
2.4.1. Calculaţia costurilor produselor, acţiunilor şi prestaţiilor comerciale şi/sau turistice 68
2.4.2. Determinarea preţurilor, tarifelor şi controlul rentabilităţii acestora 74
2.4.3. Evaluarea componentelor activelor patrimoniale 76
2.4.4. Furnizarea informaţiilor privind întocmirea şicontrolul bugetelor de venituri şi cheltuieli 77
2.4.5. Controlul condiţiilor interne de exploatare prin nivelul şi structura costurilor 90

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2.4.6. Realizarea unei evidențe analitice a cheltuielilor, veniturilor, rezultatelor economico - financiare și a stocurilor. ... 92

3. CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE COMERȚ INTERIOR ... 95

3.1. Generalități privind contabilitatea în comerțul interior ... 95
3.1.1. Considerații privind obiectivele unei contabilități manageriale ... 95
3.1.2. Conținutul și funcțiile comerțului interior ... 97
3.1.3. Structura unităților comerciale și profilul acestora ... 97
3.1.4. Stocurile de mărfuri și prețurile utilizate în evaluarea acestora ... 98
3.1.5. Modalități de circulație a mărfurilor ... 100
3.2. Contabilitatea circulației mărfurilor cu ridicata ... 102
3.2.1. Factori specifici care influențează contabilitatea de gestiune a mărfurilor cu ridicata ... 102
3.2.1.1. Circuitul comercial al mărfurilor ... 102
3.2.1.2. Metode de evidență operativă și analitică a stocurilor de mărfuri ... 104
3.2.1.2.1. Metoda cantitativ - valorică ... 106
3.2.1.2.2. Metoda operativ - contabilă sau pe solduri ... 113
3.2.1.2.3. Metoda centralizatoarelor de intrare - ieșire ... 116
3.2.1.2.4. Metoda global - valorică ... 118
3.2.1.3. Evaluarea fluxurilor de mărfuri ... 120
3.2.1.3.1. Metoda costului mediu unitar ponderat al ultime intrări (C M U Pi) ... 122
3.2.1.3.2. Metoda costului mediu unitar ponderat global sau total (C M U Pt) ... 123
3.2.1.3.3. Metoda FIFO ... 125
3.2.1.3.4. Metoda LIFO ... 127
3.2.1.3.5. Alte metode de evaluare a ieșirii mărfurilor din stoc ... 127
3.2.2. Particularizarea funcționării conturilor de gestiune în comerțul cu ridicata ... 129
3.2.3. Contabilizarea fluxurilor de intrare a mărfurilor ... 132
3.2.4. Contabilitatea fluxurilor de ieșire a mărfurilor ... 138
3.3. Contabilitatea circulației mărfurilor cu amănuntul ... 141
3.3.1. Evidența operativă și analitică a mărfurilor în unitățile comerciale cu amănuntul ... 141
3.3.2. Contabilitatea fluxurilor de intrare - ieșire a mărfurilor în unitățile cu amănuntul ... 142
3.4. Contabilitatea circulației mărfurilor în alimentația publică ... 146
3.4.1. Particularitățile activității de alimentație publică ... 146
3.4.2. Contabilitatea fluxurilor de intrare - ieșire a mărfurilor în alimentația publică ... 148
3.5. Contabilitatea mărfurilor aflate la terți ... 155
3.5.1. Contabilitatea mărfurilor date spre prelucrare la terți ... 155
3.5.2. Contabilitatea mărfurilor achitate și lăsate în custodia furnizorilor ... 157
3.5.3. Contabilitatea mărfurilor trimise spre vânzare în comision ... 159

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.6. Contabilitatea mărfurilor primite în consignație 161
3.7. Contabilitatea ambalajelor 163
3.7.1. Rolul și importanța ambalajelor în unitățile comerciale 163
3.7.2. Particularități ale evidenței operative și analitice a ambalajelor 164
3.7.3. Contabilitatea ambalajelor de natura imobilizărilor 165
3.7.4. Contabilitatea ambalajelor de natura obiectelor de inventar 166
3.7.5. Contabilitatea ambalajelor de transport 167
3.7.6. Contabilitatea ambalajelor incluse în prețurile mărfurilor 170
3.7.7. Contabilitatea materialelor de ambalat 172
3.8. Contabilitatea cheltuielilor comerciale 174
3.8.1. Contabilitatea cheltuielilor aferente mărfurilor vândute 175
3.8.2. Contabilitatea cheltuielilor cu remunerația muncii 176
3.8.2.1. Aspecte generale 176
3.8.2.2. Modalități de determinare a cheltuielilor cu forța de muncă și plata drepturilor salariale 177
3.8.2.3. Contabilitatea cheltuielilor cu manopera 183
3.8.2.4. Contabilitatea cheltuielilor patronale 185
3.8.3. Contabilitatea altor cheltuieli de circulație indirecte și de administrație generală 186
3.8.3.1. Aspecte generale 186
3.8.3.2. Contabilitatea repartiției primare a cheltuielilor indirecte 188
3.8.3.3. Contabilitatea repartiției secundare a cheltuielilor indirecte 193
3:8.3.4. Contabilitatea repartiției finale a cheltuielilor comerciale 201
3.9. Determinare și contabilizarea rezultatelor activităților comerciale 203
3.10. Contabilitatea închiderii conturilor de rezultate 204

4. CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE COMERȚ EXTERIOR 206

4.1. Caracterizarea generală a activității de comerț exterior 206
4.2. Trăsăturile economico - financiare ale activității de comerț exterior 207
4.3. Contabilitatea exportului de mărfuri 209
4.3.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu 209
4.3.1.1. Prezentarea generală a exportului pe cont propriu 209
4.3.1.2. Sistemul de conturi utilizat pentru reflectarea exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere 210
4.3.1.3. Contabilitatea operațiilor privind exportul de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere 212
4.3.2. Contabilitatea exportului de mărfuri pe credit comercial 225
4.3.3. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision 227
4.4. Contabilitatea importului de mărfuri 233
4.4.1. Caracterizarea generală a importurilor de mărfuri 233
4.4.2. Sistemul de conturi utilizat pentru operațiile de import de mărfuri 233

5. CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE TURISM 239
5.1. Conținutul și trăsăturile activității de turism 239
5.2. Sistemul de conturi utilizat în turism 241
5.3. Contabilitatea operațiilor din turismul intern 243
5.3.1. Contabilizarea operațiilor din excursii interne 243
5.3.2. Contabilitatea operațiilor din activitatea de turism internațional 247
6 BIBLIOGRAFIE 252
CUPRINS 253

Cuprins.

Cuprins -
Bibliografie

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

„Sub dublul efect al presiunii concurenței și al multitudinii de produse și procese de producție, întreprinderile au simțit nevoia să-și cunoască mai bine costurile, pentru a determina cu cea mai mare precizie posibilă prețurile de vânzare și marjele realizabile pentru fiecare produs. Nu era vorba numai de previziune, dar trebuiau de asemenea date mijloacele necesare pentru a putea urmări executarea deciziilor : așa se explică dezvoltarea pe care au luat-o în prezent controlul de gestiune și instrumentul său privilegiat, contabilitatea analitică (de gestiune - n.n.), de care nu s-ar putea lipsi, astăzi, nici o întreprindere mai importantă". Aceasta este „un instrument de gestiune cu care se înarmează conducerea unei întreprinderi pentru a-și satisface nevoile de informare și pentru a-și orienta deciziile. Spre deosebire de contabilitatea generală, ea nu răspunde unei exigențe sociale exterioare, codificarea sa nu este supusă unor convenții comune tuturor societăților; rezultatele sale nu au menirea de a fi făcute publice. Obiectivele contabilității analitice sunt diverse și numărul lor a crescut în ultimul timp. Ea urmărește să determine costurile diferitelor funcții asumate de întreprindere. Ea furnizează baza de evaluare a anumitor elemente ale bilanțului (mai ales stocurile) și permite explicarea anumitor rezultate prin compararea costurilor cu prețurile de vânzare ale produselor. În afară de aceasta, contabilitatea analitică servește drept bază contabilității bugetare. Ea stabilește previziunile de cheltuieli și de venituri ce vor fi comparate cu rezultatele. Studiul abaterilor astfel determinate constituie metoda privilegiată a controlului de gestiune, ce permite, pornind de la aceste observații, să se selecționeze măsurile corective".

Michel Capron, Contabilitatea în perspectivă, București, 1994.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ISBN 973-96831-3-4

10

Lei 9100